



Derecho Financiero y Tributario

Tesis de Doctorado

LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN EL ESCENARIO DE LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS ESPAÑOL Y BRASILEÑO: VIABILIDAD CONSTITUCIONAL Y REFLEJOS EN LA CONFLICTIVIDAD

Autor: Luiz Mathias Rocha Brandão

Directores: Prof. Dr. D. Rafael J. Sanz Gómez y Prof. Dra. D. Ana Luque Cortella

Sevilla, 2020.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

A Melanie, Luiz Gregorio y Sofía, con amor.

AGRADECIMIENTOS

La gratitud refleja creencia en la bondad del espíritu fraterno, reconociendo que nuestros logros no resultan de una actuación individual, sino que son frutos de una labor colectiva. Muchas gracias a mi esposa, Melanie, por enseñarme el colorido de los sueños compartidos: el dibujo onírico es sinónimo de amor cuando el proyecto de uno es reto y compromiso para los dos; a mi hijo, Luiz Gregorio, por rellenar mis mañanas con la amplitud alegre de su ilimitado imaginario: los vuelos de sus pensamientos alivian mi infantil racionalidad; a mi hija, Sofia, por regalarme su cariñosa sonrisa en días de Estado de Alarma: un bálsamo de pureza en pleno confinamiento; a mi padre Luiz Gonzaga, por enseñarme la importancia de seguir en la vida con esperanza positiva y firmeza de propósitos; a mi madre, Norma Rocha, por su amor incondicional; a mi abuela, Noemi, por calentar mi corazón en las noches frías de tiempos inolvidables; a mis suegros, Gregorio y Vilma, por el incentivo y presencia viva en nuestros proyectos: sus experiencias de vida son guías en el sendero de mis elecciones; a todos mis familiares y amigos, en especial a Cristiane, que directa o indirectamente contribuyeron a hacer posible la presente investigación; a los estimados Profesores Rafael Sanz y Ana Luque, por la generosidad y amabilidad con que dirigieron mis pasos en este trabajo: el camino no sería posible sin vuestra luz y dedicación; al profesor Fernando Llano, por el apoyo fraternal y permanente disponibilidad acogedora: sus palabras de ánimo fueron fundamentales para la continuidad de nuestros propósitos; a *Advocacia Geral da União* (AGU), *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (PGFN), órganos administrativos brasileños a los cuales estoy profesionalmente vinculado, por la confianza y por permitirme la estancia académica en España; a la Universidad de Sevilla, sus funcionarios y profesores, por la excelencia institucional e incuestionable capacidad de recibir cariñosamente todos los alumnos, independientemente de sus orígenes; a la ciudad de Sevilla, por su gente y sus encantos inolvidables: llevaré en mi corazón los recuerdos genuinos y las tardes amenas de enriquecedora convivencia.



SUMARIO

Abreviaturas Empleadas

Resumen/Summary

Introducción

Capítulo 1. El incremento de la conflictividad y los nuevos paradigmas de la tributación

1. Desafíos de la tributación en el Estado Posmoderno
2. El pospositivismo jurídico como marco teórico de una Administración tributaria participativa.
3. Justicia Fiscal y sus aspectos transdisciplinares: un reencuentro posmoderno con el bien común aristotélico
4. Nuevo modelo de Administración tributaria basado en el dialogo horizontal entre Estado y contribuyente
5. Discrecionalidad administrativa *versus* margen de apreciación interpretativa de los conceptos jurídicos indeterminados: dos caminos hacia la transacción tributaria

Capítulo 2. La transacción como técnica complementaria de resolución de conflictos tributarios

1. Entre dos aguas: autocomposición de conflictos versus heterocomposición. ¿Cuál el mejor camino?
2. Concepto y naturaleza jurídica de la transacción tributaria
3. Diferencia entre transacción tributaria, mediación y arbitraje
4. Posibles efectos jurídicos de la transacción tributaria

Capítulo 3. La transacción tributaria y principios constitucionales justificantes

1. Transacción tributaria y el principio de legalidad
2. Transacción tributaria y el principio de igualdad
3. Transacción tributaria y el principio de indisponibilidad tributaria
4. La tutela judicial efectiva y los mecanismos de control de la transacción tributaria

Capítulo 4. Reflexiones sobre la transacción tributaria en España y Brasil

1. Panorama general de la transacción tributaria en otros países
2. La transacción tributaria en España
3. La transacción tributaria en Brasil

Conclusiones

Anexos

Referencias Bibliográficas

Índice



ABREVIATURAS EMPLEADAS

ADR	<i>Alternative Dispute Resolution</i> (Resolución alternativa de conflictos)
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)
AN	Audiencia Nacional (España)
CDC	Consejo de Defensa del Contribuyente (España)
CE	Constitución de España
CEN/CENELEC	Comisión Europea de Normalización/ Comisión Europea de Normalización Electrotécnica (Europa)
CF/88	<i>Constituição Federal do Brasil</i> (Constitución Federal de Brasil) – Brasil
CPC	<i>Código de Processo Civil</i> (Código procesal civil) – Brasil
CSLL	<i>Contribuição social sobre o lucro líquido</i> (Contribución social sobre el lucro líquido de las empresas) – Brasil
CTN	<i>Código Tributário Nacional</i> (Código Tributario Nacional) - Brasil
FUNDAF	<i>Fundo de desenvolvimento e administração da arrecadação e fiscalização</i> (Fondo de desarrollo y administración de recaudación y fiscalización) – Brasil
ICMS	<i>Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços</i> (Impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios) – Brasil
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Brasil y España)
IRPL	<i>Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas</i> (Impuesto de Renta sobre sociedades) – Brasil
ISO/IEC	Organización Internacional de Normalización/ Comisión Electrotécnica Internacional (Europa)
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LCE	<i>Lei Complementar Estadual</i> (Ley Complementaria Estadual) – Brasil
LEF	<i>Lei de execuções fiscais</i> (Ley de Ejecuciones Fiscales) – Brasil
LGT	Ley General Tributaria (España)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (España)
LMACM	Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles (España)
LMADP	Ley sobre la mediación en el ámbito del derecho privado (España)
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
MP	<i>Medida Provisória</i> (Medida provisoria) – Brasil
PGFN	Procuradoria da Fazenda Nacional (Defensoria Jurídica General de Hacienda Nacional) – Brasil
PL	Projeto de Lei (Proyecto de Ley) – Brasil
RE	Recomendación (Unión Europea)
RD	Real Decreto (España)
RFB	<i>Receita Federal do Brasil</i> (Agencia Federal Tributaria de Brasil)
RGGIT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (España)
RGR	Reglamento General de Recaudación (España)
STF	<i>Supremo Tribunal Federal</i> (Tribunal Federal Supremo de Brasil: ultima estancia judicial para cuestiones constitucionales – control de constitucionalidad) – Brasil



STJ	<i>Superior Tribunal de Justicia</i> (Tribunal Superior de Brasil: ultima estancia judicial en materia de legislación infra constitucional, unificando la jurisprudencia en todo el territorio nacional)
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (España)
STS	Sentencia del Tribunal Supremo (España)
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional (España)
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central (España)
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRF5	<i>Tribunal Regional Federal da 5ª Região</i> (Tribunal Regional Federal de la 5ª Región Judicial de Brasil)
TS	Tribunal Supremo (España)
UNE	Asociación Española de Normalización (España)

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



Resumen

En el marco de un Estado Democrático de Derecho, como el vigente en Brasil y España, el incremento del número de conflictos en el ámbito de la tributación refleja la necesidad de plantear la práctica de nuevos instrumentos de prevención y resolución orientados a la búsqueda del consenso de los sujetos que forman parte de la relación tributaria, sobre todo desde el momento que se percibe un agotamiento de los mecanismos ordinarios de pacificación.

Sin embargo, introducir técnicas consensuales en el contexto de la actividad tributaria implica superar ciertos paradigmas vinculados con una concepción positivista clásica del derecho. Con el objetivo de ampliar los horizontes conceptuales y adoptar una postura menos beligerante en el contexto de la tributación, debemos preguntarnos: ¿la introducción de la transacción en la tributación es compatible con los principios de legalidad, igualdad, indisponibilidad tributaria y tutela judicial efectiva?

En la presente investigación académica, aunque no tengamos la pretensión de agotar la totalidad de las derivaciones que eventualmente pueda suscitar el tema, intentamos contestar dicha pregunta, utilizando como contexto de investigación los sistemas jurídicos de Brasil y España y adoptando una perspectiva transdisciplinar con la finalidad de lograr una aproximación de las concepciones de derecho y justicia fiscal en las situaciones prácticas en que el legislador opta por transferir potestades más amplias al aplicador de la norma para superar la incapacidad de transcribir en el texto legal detalladamente todos los hechos que la norma tributaria abarca en su juridicidad.

De hecho, en la actualidad, es cada vez más frecuente la presencia de conceptos jurídicos indeterminados en la legislación tributaria. También es cada vez más frecuente que la ley permita, dentro de ciertos límites previamente estipulados, la práctica de actos administrativos discrecionales, los cuales autorizan que los agentes públicos actúen con un cierto margen de apreciación libre con fundamento en factores que reflejen la conveniencia y la oportunidad necesarias para la consecución del interés público involucrado. Es precisamente en estas dos técnicas legislativas donde situaremos el análisis de la viabilidad jurídico-constitucional de la transacción en el contexto de la tributación.



Para poner de relieve la importancia práctica de la presente investigación, centraremos su objeto en las particularidades normativas ya practicadas en los ordenamientos jurídicos de los dos países mencionados, de modo que se formularán opiniones críticas y propuestas constructivas con el reto de poner de relieve la verdadera finalidad del derecho tributario: la pacificación social a través de la justicia fiscal.



Summary

Considering the scenario of the Democratic State of Law, like Brazil and Spain, the increase of the number of conflicts in the scope of Taxation reflects the need for the completion of the present mechanism of judicial resolution of taxation with instruments of prevention and more effective resolution turned to the consensus of the parts involved. However, to introduce consensual techniques in the context of taxation techniques implies overcoming some paradigms which might be found when we adopt a classic positive concept of Law. When attempting to broaden a less belligerent posture in the context of administrative activity, we might ask: Is the introduction of consensual techniques in taxation compatible with the principles of legality, equality and unavailability of taxation credit and the effective judicial protection? In the present investigation, though we don't aim at exhausting the totality of derivations aroused by the theme, we attempted to provide a solution to the mentioned problems by using as an environment of research the judicial environment of Brazil and Spain and by aiming at an interdisciplinary sense so as to reach a link with Justice, mainly the phatic situations in which the legislator uses the mechanisms of indirect potestative transferences to overcome the real impossibility of legislating in details all the facts liable of being the object of taxation.

Nowadays it is more and more frequent the presence of undetermined judicial concepts in the legislation. Besides, it happens more and more frequently for the law to permit the public agents to act with a certain margin of administrative discretion, so as to meet factors of convenience and opportunity which must be guided by public interest. It is precisely on these two mechanisms or legislative techniques that we place the possible insertion of tributary transaction in the context of Taxation. In order to point out the practical importance of the institution of taxation transaction, we will centralize the purpose of our research on the ones already existing in these two countries, by pointing out the fact that the increase in the number of taxation conflicts is closely linked to the present crisis of inefficiency of the functions individually assumed by the State, thus being indispensable the adoption of new attitudes towards the performance of public fiscal interest. Thus, criticism and constructive propositions will be made for the use of taxation transaction so as to point out the true and essential purpose of the existence of taxation law itself: the social pacification through the fiscal justice.



Introducción

*“Un gran número de personas piensan que están pensando
cuando no hacen más que reordenar sus prejuicios.”*

William James

En el presente trabajo, con el análisis del instituto de la transacción tributaria, intentaremos realizar una aproximación instrumental entre el derecho tributario y su realidad práctica en el seno de nuestra actual sociedad posmoderna, adoptando como escenario los ordenamientos jurídicos español y brasileño. El aspecto instrumental de la presente investigación consiste en el análisis de la viabilidad jurídico constitucional de un modelo transaccional de resolución de conflictos en el ámbito de la tributación. Aunque el objeto de nuestro estudio tenga una aparente tendencia a ser considerado polémico, su creciente utilización refleja la búsqueda de caminos de resolución de conflictos más compatibles con las necesidades actuales de la sociedad. Por lo tanto, el eje central del trabajo es el análisis de la transacción como técnica pacificadora de los conflictos de naturaleza tributaria, identificándose posibles particularidades e incompatibilidades decurrentes de su introducción en el escenario de la tributación practicada en España y Brasil. En puridad, considerando el ordenamiento jurídico de estos dos países, nuestro propósito es saber en qué medida la introducción de técnicas convencionales, como la transacción, para la resolución de conflictos de naturaleza tributaria es compatible con los principios de la legalidad, igualdad, indisponibilidad del crédito tributario y de tutela judicial efectiva. Con la investigación del tema propuesto intentaremos dar una respuesta a referida cuestión.

Inicialmente, antes de hacer los análisis necesarios y confrontaciones entre el instituto de transacción tributaria y los principios de derecho que más instigan polémicas, la primera parte del presente trabajo está dedicada al contexto actual de ineficiencia de las funciones ordinarias del Estado en el cual estamos inseridos y a la fijación de un marco teórico vinculado a la teoría del derecho que nos servirá de base para nuestras proposiciones y conclusiones. De hecho, en el primer capítulo, adoptaremos una perspectiva sociológica e histórica con la finalidad de percibir las posibles causas del incremento de la conflictividad tributaria, dividiendo didácticamente el estudio en tres apartados que, en su conjunto, representan el estado actual de crisis de ineficiencia del Estado en la gestión del conflicto



tributario. En realidad, tras identificar las posibles causas del incremento de los conflictos tributarios y las razones que reflejan la insuficiencia de los actuales mecanismos judiciales para la resolución de las controversias jurídicas, pretendemos poner de relieve la importancia de pensar en nuevas técnicas complementarias volcadas para la consensualidad preventiva de referidos conflictos.

Para la consolidación del marco teórico de nuestra investigación será necesario hacer una reflexión crítica sobre las interacciones entre derecho y justicia. El reto inicial es demostrar que muchos de los conflictos tributarios surgidos en la actualidad son agravados con las limitaciones inherentes al texto legal y con la incapacidad del legislador de describir los hechos de modo detallado y completo. Con la identificación de referidas fragilidades, pretendemos saber si la adopción de una concepción clásica del positivismo jurídico es suficiente para fundamentar la viabilidad de las transacciones tributarias. En realidad, adoptando como punto inicial la idea inicial de que el derecho al regular las actividades inherentes a la tributación debe conectar la juridicidad normativa con un sentido de la justicia fiscal compartido por todos los sujetos de la relación tributaria, pretendemos demostrar que la viabilidad jurídico-constitucional de la transacción tributaria como técnica pacificadora mantiene una relación de subordinación con la capacidad del Estado de ampliar el nivel de participación de los contribuyentes en los supuestos en que el legislador transfiere un cierto margen de libertad de actuación administrativa, sea a través de la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, sea permitiendo la práctica de actos administrativos típicamente discrecionales.

De hecho, por más discrecional que sea un determinado acto administrativo, no es posible aislar la potestad discrecional del deber de perseguir la consecución del interés público que habilita dicha discrecionalidad. En esa labor, la persecución eficiente de la finalidad pública de los actos administrativos debe siempre permitir un constante diálogo con los ciudadanos, introduciendo su participación en las situaciones en que la legislación permita una abertura para la práctica de una discrecionalidad compartida, en donde los intereses de las partes involucradas sean mutuamente considerados. De igual modo, en las situaciones en que la aplicación de la ley tributaria exija una interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, el camino de la interacción jurídica y participación del contribuyente puede presentarse como esencial para la búsqueda del sentido y alcance normativo. En los contextos de crisis económicas, por ejemplo, la búsqueda ciega de los objetivos inmediatos del derecho



positivo, como la recaudación tributaria, puede hacer que nos olvidemos de la finalidad esencial del derecho para la sociedad, que es la disminución de la conflictividad (pacificación social). De este modo, aunque no tengamos la pretensión de agotar todas las posibles derivaciones conceptuales que el sentido de derecho puede suscitar, en este punto de la investigación intentaremos establecer los fundamentos teóricos compatibles con la práctica de la transacción tributaria en el contexto de la actividad tributaria, es decir, buscaremos aportaciones teóricas que reconozcan la importancia de la participación de los intérpretes en la aplicación del derecho.

En esta perspectiva, todavía en ámbito del marco teórico, destacaremos que no es suficiente adoptar una concepción del derecho más conectada con la realidad actual, también es necesario asumir un cambio en la propia actuación administrativa. Aunque el derecho tributario y el derecho administrativo sean disciplinas distintas, el tema de las transacciones tributarias tiene estrechas relaciones con estas dos ramas del derecho, siendo imprescindible destacar la evolución por la que viene pasando el derecho administrativo en los últimos años, una evolución que también tiene integral pertinencia con la necesidad de permitir una mayor inserción de los ciudadanos en el contexto de las decisiones administrativas. Al final del primer capítulo de nuestra tesis, todavía en el marco del referido modelo participativo de actuación de la Administración Pública, pretendemos introducir una importante distinción existente entre la discrecionalidad administrativa y el margen de apreciación interpretativa de los conceptos jurídicos indeterminados, de modo que, de tal distinción, podamos clasificar, en el futuro, las posibilidades de transacción tributaria en dos especies distintas: transacciones interpretativas y transacciones típicamente discrecionales.

En el segundo capítulo de nuestra tesis, haremos una reflexión sobre el instituto de la transacción tributaria en sí mismo, iniciando dicho recorrido con las posibles diferencias y ventajas entre los modelos autocompositivos y heterocompositivos de resolución de conflictos y partiendo, posteriormente, para un estudio del concepto y naturaleza jurídica de la transacción tributaria. En este punto, más allá de hacer importantes distinciones conceptuales, intentaremos destacar que la naturaleza jurídica del acto transaccional y la naturaleza del conflicto tributario evitable y subsanable por las transacciones repercuten en los posibles efectos jurídicos de tales acuerdos. De hecho, es igualmente relevante el planteamiento de la naturaleza jurídica intrínseca del conflicto tributario, de modo que se justifique la práctica de una transacción tributaria que tiene el único objetivo la prevención



del conflicto. Es también pertinente hacer distinciones entre la transacción y otras instituciones afines, tales como la conciliación, la mediación y el arbitraje. En la parte final del segundo capítulo, pretendemos poner de relieve los posibles efectos jurídicos de las transacciones tributarias, destacando la importancia de la ley autorizadora en el establecimiento de los límites de la actuación administrativa y destacando las distinciones de efectos con relación a las dos especies transaccionales arriba referidas.

En el tercer capítulo de nuestra investigación intentaremos responder a la pregunta central de nuestra investigación: ¿la introducción de técnicas convencionales, como la transacción, para la resolución de conflictos de naturaleza tributaria es compatible con los principios constitucionales de legalidad, igualdad, indisponibilidad de la obligación tributaria y de tutela judicial efectiva? Sin embargo, en la búsqueda de esta compatibilidad jurídico-constitucional, nuestro intento no es simplemente destacar la ausencia de impedimentos normativos, sino demostrar que estos principios constitucionales constituyen el centro jurídico autorizador de las transacciones tributarias; es decir, tales comandos constitucionales no solo no prohíben, sino que obligan al replanteamiento de una actuación administrativa tributaria que pretende ser eficiente. No es posible entender el derecho tributario sino desde una perspectiva que tenga como punto central la ley tributaria, es precisamente por eso que ninguna transacción tributaria podría ser realizada sin una previa autorización legal.

Por otro lado, tal perspectiva del principio de legalidad no es incompatible con el hecho de que existan disposiciones del texto legal que deben ser interpretadas y aplicadas de modo participativo, tras la confrontación de los argumentos de las partes involucradas en los hechos jurídicos disciplinados por la norma. En realidad, hay que preguntar si, en el ámbito del derecho tributario, las herramientas jurídicas de la hermenéutica positivista clásica son suficientes y eficientes para la interpretación y aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados. Además de esto, hay que indagar sobre la posible vinculación del principio de tipicidad tributaria con la juridicidad normativa del sistema jurídico. En este punto, intentaremos destacar en qué sentido deben ser relativizados los elementos de la norma tributaria, con el objetivo de identificar la posible existencia de elementos cuya subsunción necesite de la participación de todos los sujetos de la relación jurídica.

Además, relativamente a las transacciones típicamente discrecionales, analizaremos en qué medida la viabilidad constitucional de la transacción tributaria tiene como condicionante la puesta en práctica del sentido material del principio de igualdad, de modo



que se ponga de relieve el hecho de que la capacidad económica de los contribuyentes constituye una medida de ponderación no solo para el discurso de creación impositiva del tributo. Pretendemos con eso demostrar que la observancia de la efectiva capacidad de los contribuyentes, entendida en la perspectiva de la vertiente material del principio de igualdad tributaria, debe ser puesta en práctica también en la fase de aplicación del derecho, de modo que sirva como mecanismo modulador de la propia actividad administrativa discrecional guiada por la consecución del interés público fiscal. Por otro lado, el principio de igualdad también debe ser observado desde la perspectiva de los demás contribuyentes que no necesitan acudir a transacciones tributarias, siendo imprescindible investigar la posibilidad de que la propia ley autorizadora garantice la igualdad de tratamiento.

Por otro lado, no hay forma de poner en duda el hecho de que el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria debe orientar toda la actividad administrativa inherente a la tributación. Sin embargo, tal y como intentaremos demostrar en las próximas páginas, la idea de indisponibilidad necesita ser conectada con un entendimiento más amplio del sentido de interés público fiscal, debiendo ser destacada la distinción entre tributo y bienes patrimoniales de la Administración Pública. En la parte final del tercer capítulo, todavía en el análisis de la compatibilidad de los principios constitucionales con la transacción tributaria, centralizaremos nuestra atención en el principio de tutela judicial efectiva y en el papel del poder judicial en el contexto de las transacciones tributarias. Adoptaremos como reto percibir en qué medida las técnicas extrajudiciales de resolución de conflictos complementan la efectividad de la prestación jurisdiccional y en qué medida el poder judicial puede representar uno de los centros de control de legalidad y constitucionalidad de las transacciones tributarias.

En el cuarto y último capítulo, para comprender mejor la importancia práctica del instituto de la transacción para la actividad tributaria, añadiremos al presente trabajo un análisis crítico sobre el escenario actual de la tributación en los ordenamientos jurídicos de España y Brasil, iniciando con una breve explicación sobre el actual panorama internacional de la utilización de acuerdos como forma de resolución de conflictos tributarios y finalizando con una perspectiva individualizada de los dos países principales estudiados (España y Brasil) donde veremos, de forma crítica y propositiva, los principales avances y retrocesos legislativos en los dos ordenamientos jurídicos.



CAPÍTULO 1

EL INCREMENTO DE LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA Y LOS NUEVOS PARADIGMAS DE LA TRIBUTACIÓN

“Se piensa que lo justo es lo igual, y así es; pero no para todos, sino para los iguales. Se piensa por el contrario que lo justo es lo desigual, y así es, pero no para todos, sino para los desiguales.”

Aristóteles

1. DESAFIOS DE LA TRIBUTACIÓN EN EL ESTADO MODERNO

El derecho, antes concebido para garantizar la supervivencia de las funciones provenientes del Estado Moderno, durante años estuvo en la clausura normativa del positivismo restricto, reflejando el determinismo compatible con las expectativas de protección de la propiedad privada con fundamento en la seguridad jurídica de los intereses individuales. Por mucho tiempo, los mitos de la certeza y de la posibilidad de conceptos normativos cerrados y unidireccionales garantizaron la seguridad jurídica, bajo el mantra de la previsibilidad absoluta de derechos y obligaciones materiales. La aplicación del derecho podría ser realizada de modo casi automático, una vez que se creía que el significado lingüístico de las palabras tenía un valor realístico intangible, como si fuera posible mantener una determinación fija de las hipótesis factuales por medio de patrones lingüísticos normativos.

En este período, el constitucionalismo moderno mantuvo su fuerza normativa en el diseño de la estructura del Estado y de sus instituciones, como también en la distribución de competencias constitucionales entre los poderes constituidos, reservándose a los valores, principios y garantías un papel meramente ilustrativo y programático, como un reto a ser seguido, pero sin aplicabilidad inmediata, algo que debería ser desarrollado por el legislador



de modo complementario. Sin embargo, a principios del pasado siglo, con los avances tecnológico-científicos y las experiencias históricas de eventos bélicos mundiales catastróficos, el derecho y el constitucionalismo moderno sufrieron fuertes cambios en su interpretación y aplicación, provocando la ruptura con el pensamiento positivista clásico.

De hecho, el desarrollo tecnológico, iniciado en la era de la revolución industrial, tuvo un incremento histórico incursionado por las grandes guerras mundiales y por la búsqueda desenfrenada por el liderazgo armamentista, fomentándose cambios significativos en las demandas y necesidades sociales. El derecho, antes pensado para sobrevivir dentro de los límites territoriales de un Estado, ahora tiene que hacer conexiones con otras culturas, con otras naciones. En este contexto histórico evolutivo, la estratificación social, que en el apogeo del Estado Moderno y del pensamiento iluminista se cuantificaba conforme la mayor o menor capacidad de acumulación de riquezas, poco a poco fue cambiando con el incremento de nuevos y complejos elementos sociales generadores de conflictos: la globalización económico-jurídica y las nuevas formas de producción y circulación de bienes y servicios.

Según Paolo Grossi, la modernidad nos acostumbró a la inflexibilidad estática del derecho, un derecho que refleja obligaciones que vienen desde arriba, a través de una serie de mandatos impuestos irremediabilmente sobre una masa pasiva de destinatarios; un derecho, en definitiva, que tiene su legitimación anclada en la autoridad del titular de una potestad legislativa, administrativa o judicial (GROSSI, 2010, pág. 344)¹. Sin embargo, conforme veremos, el derecho es dinámico y tiene la inevitable característica de renovarse. En la actualidad vivimos en tiempos posmodernos, en donde el Estado, según su antigua acepción “modernista” no refleja ya el ideal difundido durante su surgimiento. En realidad, la antigua concepción de Estado, con sus tres principales ramas de funcionamiento (Poderes), parece no conectarse con la dinámica exigida por el derecho actual. La antigua tripartición

¹ En el libro *El Novecientos jurídico: un siglo posmoderno*, Paolo Grossi, al tratar de describir el periodo de transición entre los tiempos moderno y posmoderno para el derecho, también expone que: “*El novecientos, un tiempo en lo cual se desarrolla una visión posmoderna del derecho, se inicia, pues, antes de que comience el siglo astronómico. Se inicia cuando empieza un nuevo itinerario histórico, cuando el Estado burgués –un Estado que es rígidamente monoclasista- ya no conseguía imponer sus reduccionismos, cuando la sociedad –una entidad magmática extremadamente compleja- comenzó a imponerse de una manera eficaz al Estado y, finalmente, cuando el paisaje socio-jurídico dejó atrás la simplicidad y se hizo necesariamente complejo*” (GROSSI, 2011, pág. 24).



de funciones estatales (ejecutiva, legislativa, judicial) está siendo diariamente confrontada con una realidad cada vez más pluralista del derecho, una realidad donde el legislador no es el único creador de normas, el ejecutivo no es el único que gobierna y el judicial no es el único ámbito de resolución de los conflictos sociales.

En realidad, en una perspectiva histórica y manteniendo nuestra mirada un poco más allá en el pasado, veremos que el principio de separación de poderes, aunque nunca haya tenido carácter absoluto, principalmente en sus orígenes históricos, ha sufrido un proceso evolutivo tendiente a la descentralización y difusión del control de las funciones del Estado. De hecho, en los tiempos de Aristóteles, por ejemplo, la identificación de diferentes funciones del Estado no estaba vinculada a la idea absoluta de separación de Poderes distribuidos a distintos órganos. Posteriormente, ya en siglo II A.C, Polibio propone el “gobierno mixto”, que sería la unión de características monárquicas (cónsules), aristocráticas (Senado) y democráticas (comicios de la plebe), aunque sin atribuir las funciones a órganos distintos, en lo que fue seguido por Cicerón, un siglo después (PAIXAO, 2007, pág. 21).

La descentralización orgánica de las funciones del Estado tuvo una fuerte evolución solamente en el siglo XVII. De hecho, fue con John Locke, en 1690, tras el *Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil* que se empezó a formular con mayor especificidad la distribución de las diversas funciones del Estado a órganos distintos, aunque, en este caso, el legislativo no actuaba de modo permanente. Ya en el siglo XVIII, con las inestimables aportaciones de Montesquieu, las atribuciones del legislativo fueron proyectadas en dos casas distintas, una compuesta por representantes del pueblo y la otra por representantes de la nobleza. En estos tiempos, el poder ejecutivo debería ser conferido al Monarca, para atendimiento inmediato de las urgencias del gobierno y, por ende, la función jurisdiccional, hasta entonces sin mucha importancia política, debería ser ejercida por solamente cierto periodo del año por un Tribunal formado por personas del pueblo. Sin embargo, fue con el proceso histórico de la independencia de los Estados Unidos, en 1778, que hubo mayor énfasis y propagación de la doctrina de la separación de los poderes, esta vez confiriéndose una mayor capacidad de actuación y de control al Poder Judicial, pero siempre permitiéndose una mezcla o variación de funciones principales y secundarias entre los órganos responsables de la actuación de las tres funciones esenciales del Estado (legislativo, ejecutivo y judicial).

Este brevísimo recorrido histórico en materia de la separación de poderes tiene conexión directa con los cambios que el propio concepto de derecho ha tenido a lo largo de



los siglos, siempre en sintonía con la forma de dominación del poder político predominante en cada época específica. El centralismo del Estado moderno, pensado para la protección del pensamiento burgués individualista, veía en el monismo del derecho una seguridad hermética intangible. Sin embargo, cuando las esferas de poder empiezan a tomar aspectos globalizantes, nuevas fuerzas de dominación política surgen, influenciando y cuestionando los antiguos matices del derecho. Es verdad que en tal transformación la máxima de que todo poder proviene del pueblo funciona y continúa funcionando como una especie de permiso legitimador para que las instituciones del Estado continúen ejerciendo sus funciones, pero el problema surge cuando los movimientos de globalización del derecho no son acompañados de garantías primarias de participación del ciudadano en las decisiones gubernamentales que tienen repercusión directa en sus derechos fundamentales. Cuanto más globalizante se torna el derecho, menos visible será la importancia destinada a la clásica separación de los poderes constituidos y mayor será la necesidad de pensar en la creación de ámbitos administrativos de participación popular, en los cuales podrán ser debatidos los destinos políticos de sus derechos fundamentales. En verdad, en un Estado Democrático de Derecho debe siempre prevalecer el reto según el cual todo Poder tiene una única fuente, es decir, proviene del Pueblo, siendo la distribución de funciones una cuestión meramente instrumental.

En definitiva, esta tendencia descentralizadora del poder institucional en el universo de una realidad democrática encuentra eco en el fenómeno de la globalización, donde el derecho pierde sus límites semánticos y territoriales y pasa a sufrir procesos de colmatación y flexibilidad para atender las exigencias de una sociedad plurinacional, una sociedad cada día más compleja. El derecho y sus fuentes no están ya limitados territorialmente en las murallas de un Estado, el derecho es ahora permanentemente cambiante y global. Así, en el rol de las exigencias sociales posmodernas destacamos como imprescindible el fortalecimiento de la democracia participativa, partiéndose del entendimiento de que el derecho no es producto únicamente del Estado. Así, considerando que en ámbito supranacional el Estado es solamente uno de los sujetos de las relaciones jurídicas, la idea de que todo poder proviene del pueblo es un imperativo cada vez más urgente, so pena de que las nuevas fuerzas globalizantes del poder político-económico ocupe el espacio que debería ser ocupado por los ciudadanos. Según Pérez Luño:

“Guste o no, vivimos en un mundo en el que los destinos de las naciones están estrechamente relacionados entre sí en cuanto se refiere a sus fuentes jurídicas. Los



esquemas rígidos de interpretación de las fuentes, basados en la soberanía estatal, en las fronteras nacionales y en compartimentos explicativos cerrados, son del todo inadecuados e insuficientes para captar los problemas de nuestro tiempo. Sea cual fuera la explicación que finalmente adoptemos sobre este fenómeno, cualquier deliberación que se precie de actual relativa a las fuentes jurídicas, requiere un enfoque universal, un conocimiento del derecho comparado y la apertura hacia los nuevos marcos teóricos requeridos por la nueva situación” (PÉREZ LUÑO, 2011, pág. 101).

En el ámbito jurídico del derecho tributario, específicamente, la globalización hizo nacer nuevos desafíos para la manutención de sistemas recaudatorios que ofrezcan niveles de eficacia sostenibles, donde el contribuyente pueda ser integrado en el contexto de la tributación y donde las efectivas expresiones de la democracia participativa puedan ser efectivamente garantizadas. Con mayor razón podremos afirmar que la globalización de los mercados y de los nuevos modelos de producción y circulación de bienes y servicios han incrementado el número y la complejidad de los hechos imponibles. En el contexto de las consecuencias de la globalización, conforme señala Calderón Corredor:

“Las transformaciones económicas, políticas y tecnológicas que convierten a los Estados en mercados abiertos para la inversión y el comercio y diluyen los límites fronterizos, provocan que la competitividad internacional entre países para atraer empresas e inversores esté íntimamente relacionada con la esfera impositiva. Este fenómeno también globaliza los efectos macroeconómicos provocados por los impuestos y el gasto público nacionales, pudiendo obtenerse del mismo ventajas competitivas respecto a otros países o siendo obligado por estos a introducir modificaciones impositivas no deseadas” (CALDERÓN CORREDOR, 2017, pág. 47).

Estos factores, además de rellenar la vida social con una multitud de deseos de bienes no siempre útiles, fomentaron el incremento de las relaciones jurídicas transnacionales, creando nuevos desafíos para la práctica de una actividad tributaria compatible con los influjos sociales y con la manutención financiera sostenible del aparato estatal. Cuando lo importante socialmente era solamente acumular riquezas y cuando el derecho circunscrito en el ámbito territorial de un Estado era suficiente, las relaciones jurídicas objeto de la tributación parecían menos complejas, de modo que la tributación sobre el patrimonio acumulado de las personas y el consagrado modelo heterocompositivo de resolución de conflictos parecían ser formulas suficientes para la actuación del Estado en su tarea de recaudación de tributos y gestión de los conflictos de naturaleza tributaria.



Con el incremento de la globalización e internacionalización de las normas que conforman un único ámbito jurídico aplicable para varios Estados, la implementación de la progresividad y la garantía de la igualdad de tratamiento en la tributación de los nuevos medios globalizados de producción y de prestación de servicios no es tarea sencilla. No es suficiente, por ejemplo, establecer en la ley tributaria parámetros generales de igualdad formal, es importante tener en cuenta la necesidad de hacer un análisis vertical de las distintas posiciones económico-sociales de los contribuyentes, aún más en situaciones de crisis excepcionales. El espectro formal de los principios de igualdad y de capacidad económica abren paso para la exigencia de una perspectiva material y concreta de los hechos. Así, no es suficiente tributar con mayor rigor las mayores riquezas acumuladas, hay que perseguir también nuevas fórmulas que garanticen operativamente una igualdad material entre los contribuyentes, es decir, el principio de igualdad material tiene una vinculación intrínseca con el principio de capacidad económica igualmente material. En una sociedad compleja y cambiante, la actividad tributaria necesita de la cooperación de los contribuyentes, so pena de no ser posible revelar y practicar una justicia fiscal que pretenda garantizar los principios de capacidad económica y de igualdad material tributaria. Por otro lado, la ausencia de una proximidad entre los sujetos de la relación tributaria tiene como consecuencia la disminución del compromiso del ciudadano con la sostenibilidad del sistema financiero del Estado. En este tema, no es excesivo decir que la percepción ciudadana del nivel de justicia fiscal practicada juega un papel decisivo para el incremento recaudatorio espontaneo².

En los actuales tiempos posmodernos, la globalización dicta las reglas y el propio futuro social; son tiempos en que las incertidumbres y complejidades normativas fomentan cuestionamientos alrededor de los nuevos instrumentos de resolución de conflictos de naturaleza tributaria, siendo urgente la necesidad de introducir la participación de los ciudadanos en las situaciones donde el proceso de subsunción monista (realizado solo por los representantes del Estado) deba ser complementado con la participación del ciudadano con

² Conforme veremos en profundidad, en el momento didácticamente oportuno, los estudios de la sociología jurídica vinculados a la idea de la estratificación social nos ayudan a construir una aproximación del valor y del significado de la justicia fiscal, principalmente porque nos permiten conocer el contexto social que actúa como suelo fértil para el surgimiento de los conflictos tributarios, reflejando la importancia de las causas sociológicas de la impotencia del Estado en su función pacificadora y las razones de la falta de legitimación social para el desarrollo de las potestades de la Administración.



vistas a una interpretación jurídica y aplicación del derecho tributario más justa y democrática.

En el ámbito del derecho tributario internacional las nuevas formas de producción de bienes y servicios también representan desafíos para la tributación, una vez que la normativa tributaria interna de los países no sigue el mismo ritmo de las tendencias del mercado posmoderno. La llamada “economía colaborativa” refleja bien una de las tendencias del mercado que sigue sin una respuesta adecuada del derecho tributario. En la sociedad virtual, donde la mayoría de los negocios jurídicos son practicados desde aplicativos con interfaz en internet y con la presunta seguridad prometida por el llamado “Blockchain”³, los antiguos modelos de tributación deben ser replanteados.

En el macro contexto del derecho tributario internacional, el fenómeno señalado por el Informe de la OCDE titulado *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (conocido como informe BEPS) refleja bien el actual desafío por el cual deben pasar las normativas tributarias internas de los Estados. En realidad, la actual estructura multinacional de producción y la amplitud de las planificaciones fiscales de las grandes empresas transnacionales crean fuertes tensiones en la política tributaria de los Estados. En este sentido, por ejemplo, la acción 12 del proyecto BEPS⁴ llama a la atención sobre la necesidad de que los sistemas tributarios nacionales formulen recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración

³ El nombre “blockchain” tiene su origen de la conjunción de “block” (bloque) y “chain” (cadena) –cadena de bloques– es decir, consiste en un sistema de seguridad que utiliza el formato de bloques descentralizados para la transferencia de datos. Referido sistema empezó a ser enfatizado con el surgimiento de las criptomonedas, como una forma de conferir seguridad al ambiente virtual. La seguridad de los datos compartidos es uno de los beneficios del “blockchain”, ya que la cadena de bloques está descentralizada, siendo imposible para el ciberdelincuente “inyectar” un virus y robar información. A esta base de datos se accede a través de criptografía avanzada (jeroglíficos modernos que cifran la información en códigos).

⁴ Según señala el referido informe BEPS: “El principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria radica en aumentar el nivel de transparencia facilitando a la administración tributaria pertinente información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los promotores y usuarios de tales estructuras. Otro de los objetivos principales de este tipo de regímenes es la disuasión: es más que probable que los contribuyentes se lo piensen dos veces antes de poner en marcha una estructura si están obligados a declararla. Por otra parte, se ejerce presión sobre aquellos colectivos o sujetos que pretendan incurrir en prácticas elusivas, ya que los promotores y usuarios cuentan con remotas posibilidades de llevar a término su objetivo sin que las autoridades se lo impidan”.



obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas⁵ practicadas por los grandes contribuyentes, teniendo como objetivo el incremento de la transparencia y eficiencia de actividad tributaria. Además, conforme al referido informe, los regímenes de declaración obligatoria complementan y se distinguen simultáneamente de otros tipos de obligaciones de declaración y notificación, como son los regímenes de cumplimiento cooperativo, por estar específicamente diseñados para detectar estructuras de planificación fiscal que explotan las deficiencias de un particular sistema tributario, al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las administraciones tributarias para establecer umbrales, rasgos distintivos y/o filtros que afecten a operaciones de especial interés y áreas que entrañan un supuesto riesgo.

Todavía en el ámbito internacional, el llamado “cumplimiento cooperativo” adquirió una gran importancia en el escenario de la circulación y producción de bienes y servicios. Según Sanz Gómez, el cumplimiento cooperativo “*se inscribe en un proceso de globalización económica que erosiona la soberanía de los Estados (y por ende su poder tributario) y que precisa de soluciones innovadoras*” (SANZ GÓMEZ, 2017, pág. 23). En esta misma obra es destacada la expectativa de la Administración Pública con la implementación de reglas e instrumentos que estimulen el cumplimiento cooperativo, o sea, reglas que viabilicen y estimulen la práctica de actividades empresariales y planificaciones fiscales transparentes, de modo que los contribuyentes mejoren sus procesos internos de gestión tributaria, minorando los riesgos fiscales, inclusive con la identificación y exposición de los supuestos potencialmente conflictivos ante las autoridades para su discusión. De hecho, la legislación tributaria debe ofrecer a los sujetos de la relación tributaria mecanismos que, a cambio de la necesaria transparencia y buena fe del contribuyente (persona física o jurídica), sean capaces de estimular la cooperación dialogada, evitándose o resolviéndose potenciales conflictos inherentes a la tributación.

⁵ En sintonía con la necesidad de estímulo de prácticas tributarias que privilegien la buena fe en las relaciones empresariales, la proliferación de los riesgos fiscales y la posibilidad de que dichos riesgos alcancen diferentes ordenamientos jurídicos vienen incentivando la creación de estándares de certificación de calidad fiscal de modo que se garantice la perpetuación de buenas prácticas tributarias, los llamados “sistemas de gestión de *compliance* tributario”. En el ámbito jurídico español, por ejemplo, la norma UNE 19.602, de 27 de febrero de 2019, estableció un modelo de certificación que puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad del contribuyente de cumplir con sus obligaciones. De hecho, en caso de irregularidad, la certificación de acuerdo con la norma debe servir como prueba ante la Agencia Tributaria (AEAT) y los tribunales para acreditar la voluntad de la empresa de cumplir con sus obligaciones con el fisco.



Todos estos fenómenos posmodernos revelan que la adopción de una actividad tributaria poco dinámica puede ser insuficiente para la resolución de los nuevos conflictos surgidos en la tributación. A ejemplo de lo que pasa con los nuevos servicios prestados por las empresas Uber y Airbnb, empresas que actúan en mercado mundial ofreciendo servicios de transporte (la primera) y hospedaje (la segunda), muchas de las actuales demandas sociales están pasando al margen de los sistemas tributarios porque la normativa (derecho tributario positivado) existente, por si sola, es incapaz de responder a los nuevos cuestionamientos y desafíos.

De hecho, en las últimas décadas la mayoría de las reformas fiscales viene buscando potencializar los mecanismos de tributación de los servicios y comercios realizados en el ambiente virtual, siendo evidente el incremento de las transacciones transfronterizas con fuerte tendencia al anonimato, deslocalización física, codificación de las informaciones, entre otras características que conducen a que la Administración Pública tributaria tenga siempre que amoldarse a los nuevos retos impuestos por sociedad digital. Así, no es excesivo decir que, en la actualidad, el gran desafío de los Estados es adoptar una cierta flexibilidad de adaptación ante cambios tecnológicos y comerciales de modo que sea garantizada la participación de todos los países implicados en la base imponible de la operación efectuada en Internet. No hay cómo negar, por lo tanto, que la emergente transnacionalización de los mercados y consecuente internacionalización de los derechos generan más complejidad normativa, reflejando un igual incremento en el nivel de conflictividad.

En la aplicación del derecho tributario dentro del ámbito territorial del Estado, tanto en el procedimiento de determinación de la base imponible, como en el de comprobación de valores frecuentemente son utilizados conceptos jurídicos indeterminados, los cuales reflejan un cierto grado de relatividad y abstracción, ya que no pueden ser definidos con absoluta certeza y, en muchos casos, pueden ser objeto de criterios diversos (ELORRIAGA PISARIK, 1996, pág. 202). Además de esto, en el contexto de las presunciones legales, muchas veces una determinada valoración interpretativa conduce a un resultado en la aplicación de una norma jurídica distinto del que, en su caso, pudiera haberse realizado con la participación más efectiva del contribuyente en el acto interpretativo. En realidad, hay situaciones en que pensar en un modelo de tributación más amistoso y menos conflictivo puede traer buenos frutos para ambos los sujetos de la relación tributaria.



Todos sabemos que el Estado Democrático de Derecho añade al conjunto de sus preocupaciones el bienestar de los ciudadanos. Además, es evidente que tal preocupación fue elevada a la categoría internacional, con la aparición de varios tratados internacionales para proteger los llamados derechos fundamentales de la persona humana. Entre tales constataciones, el Estado actual posmoderno adopta una postura “maternal” y pasa a tener como regla el tratamiento de los ciudadanos como si todos fuésemos hermanos, hijos pertenecientes a una gran familia, que necesitan ser tratados diferentemente en la medida exacta de sus necesidades y aspiraciones desiguales (DEL PERCIO, 2000, pág. 64). Este tratamiento, desde el punto de vista de la protección de los derechos individuales y de la concretización de la igualdad material, es correctísimo, pero el problema empieza en el momento en que la “gran madre” no tiene más recursos financieros suficientes para calentar a todos sus hijos. Además de eso, otros problemas de legitimación son originados a partir del impulso de los llamados “celos” entre los hermanos (ciudadanos). Según afirmó acertadamente Durán-Sindreu Buxadé (2017, pág. 33), *“la redistribución de la riqueza vía gasto exige inexorablemente transferencia de renta de quienes más tienen en favor de quienes menos riqueza tiene”*.

En realidad, el problema de la progresividad tributaria y del principio de capacidad económica tiene vinculación directa con la justicia distributiva, antes de ser una cuestión del derecho tributario, es un dilema social que necesita andar de manos dadas con las políticas fiscales de los Estados. La efectiva progresividad tributaria refleja uno de los principios de justicia que ha de inspirar todos los ordenamientos jurídicos de los Estados Democráticos de Derecho, ya que representa la expresión concreta del principio de capacidad económica. De hecho, según afirma acertadamente Del Percio, los derechos inherentes a la fraternidad generan obligaciones diferenciadas y causan en los “hermanos” un sentimiento de infracción materna, es decir, *“el Estado (la madre) no me acoge de la misma manera como protege a mi hermano”* (DEL PERCIO, 2006, págs. 36/38). Así, no todos los ciudadanos (hermanos) entienden la complejidad del tratamiento diferenciado ofrecido por el Estado, no todos se conforman con la lógica maternal de repartición de la responsabilidad tributaria.

En la actualidad, es común ver críticas a las políticas sociales que benefician los ciudadanos pertenecientes a clases sociales menos favorecidas; también es común ver la insatisfacción de aquellos que, en homenaje al principio de la capacidad contributiva, están obligados a “contribuir” en mayor proporción para la financiación del Estado y sus funciones.



Es cierto que el incremento de los mecanismos de tutela de los derechos fundamentales ha ayudado a fortalecer este compromiso de pacificación asumido por el Estado, pero el problema es que el exceso de atribuciones asumidas por la Administración Pública y la ampliación de las garantías instrumentales de los derechos fundamentales implica la liberación de demandas reprimidas gigantescas y desafiantes. En este escenario, no son raros los cuestionamientos alrededor de cuál debería ser la mejor conducta adoptada por el Estado posmoderno: ¿El Estado debe ser intervencionista o debe ser ajeno a algunos sectores y demandas sociales? ¿El Estado, a través de su mano judicial, es el único que tiene la legitimación para resolver los conflictos de naturaleza tributaria?

La creación de sistemas de tutela estrictamente estatales que tengan como objetivo la protección de las nuevas garantías y derechos (tentativas del Estado-Madre de abarcar los deseos sociales bajo su velo) tiene como consecuencias la hiperactividad de la Administración Pública y del Poder Legislativo (exceso de la actividad legislativa) y la saturación institucional de la función jurisdiccional del Estado con cuestiones que, en gran medida, podrían ser solucionadas de forma más adecuada a través de otros mecanismos de resolución o de gestión de conflictos. Conforme señala Morales Fernández:

“Nuestro ordenamiento jurídico experimenta cambios sustanciales replanteando conceptos como confrontación o contienda y protagonismo del sistema jurisdiccional contencioso, en beneficio de otros como autocomposición, cooperación y comunicación. Los fenómenos sociales son multidimensionales, las realidades solidarias y conflictivas al mismo tiempo, al igual que la democracia se nutre de antagonismos que también regula. Un nuevo paradigma suprime parcialmente el rol protagonista del Estado, dejando el testigo en manos de los ciudadanos protagonistas en primera persona, en una idea de justicia que se acerca al ciudadano en su contexto” (MORALES FERNÁNDEZ, 2014, págs. 335/336).

En realidad, la complejidad de los conflictos actuales expone la fragilidad e incapacidad del Estado-juez de actuar como único agente solucionador de los conflictos de naturaleza tributaria. En ese contexto, el propio sentido de justicia pierde su efecto práctico en muchos casos en que la ley dicta soluciones genéricas para conflictos cada vez más específicos, donde es nula la posibilidad de tratamiento cartesiano y previsible según la perspectiva del legislador. Además, en el derecho tributario, el escenario de las grandes cuestiones y conflictos existentes no solo tiene origen en el mero incumplimiento de reglas formales o falta de pago. En los tiempos actuales, las propias políticas fiscales son



cuestionadas y las intenciones fiscales reflejadas en determinados tributos son eludidas por planificaciones tributarias particulares y empresariales cada vez más sofisticadas y siempre con vistas a la obtención del máximo beneficio posible. La mirada del ciudadano o empresario contribuyente no es ya tan inocente, el exceso de leyes y sus complejidades intrínsecas dan margen a los fraudes y a las elusiones fiscales, lo que indica una falta de compromiso voluntario del ciudadano con el paradigma fraternal de la tributación. Conforme señala Calderón Corredor:

“Aunque no se trate propiamente de casos de fraude, la complejidad normativa de algunas figuras, en su búsqueda por adaptar en lo posible la carga tributaria a la capacidad económica del contribuyente, ha ampliado las posibilidades para una ingeniería y planificación fiscales que no se encuentran al alcance de todos los contribuyentes. Esta circunstancia les permite diseñar formas específicas de percibir rentas que, aprovechando la propia letra de la ley y en ocasiones bajo una interpretación especial de la misma, ven reducida su tributación.” (CALDERÓN CORREDOR, 2017, pág. 115).

En definitiva, este modelo solamente privilegia los contribuyentes que pueden hacer inversiones en profesionales técnicos en derecho financiero y tributario, o sea, el principio de igualdad tributaria estará indirectamente siendo afectado una vez que la posibilidad de acceder a una ayuda profesional contable-financiera no es garantizada para todos, depende de una inversión económica de la que muchos no disponen. No es por azar que uno de los problemas tributarios con el que se enfrenta los dos países estudiados es el conocido como “erosión de bases imponibles”, el cual consiste en relocar bases imponibles de un Estado o ciudad con mayor tributación a otro lugar con menor tributación. No implica deslocalizaciones reales de empresas, sino de operaciones puntuales entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo económico pero que están ubicadas en diferentes localidades. Tales operaciones aprovechan los conceptos jurídicos indeterminados con la intención de reducir la tributación, operaciones normalmente artificiosas, aunque, en general, no sean directamente ilícitas. No obstante, es indudable que estando tales operaciones en la delgada línea roja entre lo que está y no está permitido por la ley, la conflictividad tributaria generada por la desconfianza de los sujetos de relación tributaria tiene una tendencia al incremento.

De hecho, entre cuestiones éticas y legales que implican el tratamiento privilegiado dado a ciertas empresas y el riesgo de la deslocalización empresarial y de los empleos, la



percepción de justicia del sistema tributario tiene la tendencia de permanecer desfigurada en cuanto el Estado no ofrezca medios rápidos de resolución de los conflictos, normas tributarias sencillas y transparentes y servicios administrativos eficientes. En medio de esa creciente conflictividad, las actividades administrativa, legislativa y judicial, antes concebidas para ser monopolios intangibles del Estado, están cada día reflejando más señales de agotamiento y clara ineficiencia. Además, la propia ineficiencia del aparato estatal actúa como agente fomentador de más conflictos e insatisfacciones, lo que evidencia un colapso de los viejos paradigmas hasta hoy seguidos. El aumento de los conflictos tributarios también tiene como causa la incapacidad del Estado de ser eficiente en su labor recaudatoria. Eficiente no en el sentido de ser capaz de recaudar una mayor cantidad de recursos, sino en el sentido de practicar una actividad tributaria que tenga como reto la persecución de una justicia fiscal colaborativa, que privilegia la participación espontánea del contribuyente en el cumplimiento y aplicación de las normas tributarias.

En este punto, para hablar didácticamente sobre el vínculo entre la ineficiencia de las funciones del Estado y el incremento de la conflictividad tributaria, analizaremos en los próximos epígrafes las tres grandes esferas de crisis de eficiencia según las funciones tradicionalmente atribuidas al Estado moderno. La percepción global de las crisis existentes en los ámbitos funcionales tradicionales del Estado reflejará la necesidad de plantear nuevos instrumentos que eviten los conflictos tributarios y nuevas estructuras de resolución de referidos conflictos volcadas hacia la aproximación entre Estado y contribuyente.

1.1 Crisis en la actividad administrativa tributaria

En la actuación administrativa del Estado, el principio de eficacia⁶ actualmente es invocado como una tentativa de compatibilización entre la carencia de recursos y las

⁶ Según la redacción del texto original del artículo 103 de la Constitución Española “*La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”. En el mismo sentido, pero utilizando la palabra “eficiencia”, se pronuncia la Constitución Brasileña en su artículo 37, el cual, en su redacción original, sin traducción, afirma: “*Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência(...)*”.



necesidades sociales (derechos de los ciudadanos). La llamada “buena administración” es contextualizada en una retórica ideal y muchas veces imposible de ser concretada satisfactoriamente ante las limitaciones presupuestarias, principalmente considerando la incapacidad del Estado de ofrecer un escudo protector para todos los males y reclamos de la sociedad. En realidad, en el tema de la eficacia/eficiencia de la actividad administrativa, la actual realidad práctica de la actuación administrativa en el ámbito de la tributación sigue necesitando de ajustes y actualizaciones. Los conflictos entre la Administración Pública tributaria y el contribuyente no paran de incrementarse, lo que demuestra que la prometida eficacia constitucional está lejos de ser alcanzada.

De hecho, en España, por ejemplo, la cantidad de recursos administrativos y contenciosos, así como el importe de la deuda detectada y no cobrada reflejan un número importante de acumulaciones pendientes.⁷ Además, según la memoria del año de 2015 producida por el Tribunal Económico-Administrativo Central de España (TEAC)⁸, el promedio de interposición de reclamaciones y recursos presenta una tendencia de incremento en los últimos años. De hecho, en el periodo 2000-2007 el promedio anual fue de 139.774, de 186.326 en el periodo 2008-2011 mientras que en el periodo 2012-2015 ha sido de 210.942. También hay que tener en cuenta que el promedio de resolución de reclamaciones y recursos en el periodo 2000-2007 fue de 151.564, de 168.367 en el periodo 2008-2011 y en el periodo 2012-2015 ha sido de 191.451. Conforme datos del Informe sobre la Justicia

⁷ Según César García Novoa, “tomando en consideración el volumen de recursos acumulados de todos los tribunales económico-administrativos regionales, en el período 1998-2002, el volumen anual medio de recursos totales ronda el orden de los 380.000 expedientes de los que, aproximadamente, unos 150.000 corresponden a recursos presentados en el año. Este ritmo de crecimiento no parece haber remitido en los últimos años, sino todo lo contrario. Así, para el período 2006-2010, el promedio de reclamaciones que se han presentado en los Tribunales Económico-Administrativos ha sido de 156.426 reclamaciones anuales, según pone de manifiesto la memoria de los tribunales de 2010, manteniéndose la tendencia de una cifra que roza los 150.000 asuntos nuevos cada año” (GARCÍA NOVOA, 2013, pág.15).

⁸ Los Tribunales Económico-Administrativos son los órganos no pertenecientes al Poder Judicial competentes para conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas. El Tribunal Económico-Administrativo Central elabora una memoria anual que contiene datos estadísticos sobre las reclamaciones presentadas y las resoluciones dictadas. Véase en: <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx> Acceso el 02 de mayo de 2017.



Administrativa 2017⁹, producido por el Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa, la tasa de resolución del TEAC hundió hasta un preocupante 74% en el año 2015, a pesar de ser el año en el que se produjo un récord en el número de asuntos resueltos por este órgano (7.922). Así, los datos siguen mostrando que es claramente superior el número de nuevos ingresos que el de asuntos resueltos.¹⁰ El hecho de que en sistemas tributarios basados en las autoliquidaciones los contribuyentes tengan que anticipar gran parte de la labor de calificación de hechos e interpretación de normas, genera un incremento en el número de equívocos practicados por los contribuyentes, haciendo que la Administración Pública tributaria sea obligada a mantener una actitud revisora activa y vigilante, con la utilización de parámetros de fiscalización muchas veces incomprensibles y poco transparentes a los ojos de los contribuyentes.

Por otro lado, la importancia de la participación de los particulares en la gestión de ciertos tributos, como por ejemplo en la intervención de los retenedores del IRPF e Impuesto sobre Sociedades y de los obligados a repercutir en el IVA, también constituye una fuente de nuevos conflictos, ya que son muchas las incongruencias de las informaciones prestadas por los particulares. De este modo, los sistemas tributarios modernos exigen el conocimiento de muchos datos, que la Administración Pública tributaria no puede conseguir por sus propios medios, lo que le obliga a requerir, más una vez, la colaboración de los particulares, que es propia de los tributos en masa, y que genera múltiples controversias sobre sus condiciones y alcance. Además, la situación de crisis económica sufrida en los últimos años en Brasil y España ha contribuido para potencializar el incremento de la conflictividad tributaria. En tiempos de crisis económicas el abismo existente entre el Estado y los contribuyentes llega a proporciones gigantescas. El Estado Fiscal tiene la tendencia de ponerse como meta el incremento de la recaudación, olvidándose del estado de carencia financiera de los contribuyentes, con la promoción de medidas revisoras más rígidas. Los contribuyentes, por

⁹ En España, la actividad judicial relativa al ámbito tributario se atribuye a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. A diferencia de lo que ocurre en países como Brasil y Alemania, no existe un orden jurisdiccional que se encargue específicamente de la materia tributaria, sino que se integra en el orden contencioso-administrativo, junto con materias tan dispares como urbanismo, contratación pública, personal público, responsabilidad patrimonial de la Administración, etc. La complejidad y relevancia de la materia tributaria son dos motivos que habitualmente se esgrimen en defensa de la creación de un orden jurisdiccional diferenciado.

¹⁰ Véase en: <http://www.cija-uam.org>. Acceso el 15 de febrero de 2018.



su parte, suelen estar más predispuestos a defender su integridad patrimonial, adoptando una actitud defensiva con la utilización de todos los medios posibles de recursos y reclamaciones para la postergación de pago de las posibles deudas.

Ante tal escenario, hace falta una mejor reflexión sobre los instrumentos que permiten una ampliación de la participación de los ciudadanos en el proceso constructivo de soluciones para los conflictos, una reflexión donde se incluya el análisis de la importancia de la inserción de nuevos parámetros de actuación de las partes de la relación tributaria. En ese contexto caótico, en donde los sujetos de la relación tributaria tienden hacia la lejanía recíproca, la adopción de nuevos mecanismos de resolución de los conflictos agrega buenas posibilidades de hacer más eficiente el ejercicio de la tributación. En el proceso de construcción de soluciones para los nuevos desafíos de la tributación no solo deben considerarse los intereses de las partes directamente implicadas sino también debe ser contextualizado el interés público efectivamente puesto en juego. No podemos olvidar que la teoría del derecho más difundida en la actualidad engloba su perspectiva tetravalente, con la inserción de la contextualización histórico-evolutiva en el seno de la norma, su valoración y del hecho social (PÉREZ LUÑO, 2014). No es por acaso que el art. 4 de la Ley General Tributaria española establece que *“los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”*.

En definitiva, el paradigma de la función tributaria no puede ser ajeno a las transformaciones histórico-evolutivas que ordenan y orientan en un cierto sentido al conjunto de la Administración Pública. Un Estado fiscal no es más eficiente porque tenga una mayor capacidad recaudatoria. La eficiencia en este sector está mucho más vinculada a la obtención de los recursos con los menores costes sociales posibles, lo que presupone la disminución de la conflictividad fiscal.

1.2 Crisis en la normatividad tributaria

En el seno de la actividad legislativa del Estado, la actual y cambiante sociedad posmoderna, nutrida por procesos de globalización del derecho y por la presencia de nuevos



actores económicos que influyen en la política financiera de los Estados, va provocando un exceso de producción normativa. Aunque en un principio se planteen necesarios, los cambios normativos constantes acaban contribuyendo a la ineficiencia de la práctica administrativa del Estado (MAGARINOS BLANCO, 1992, págs. 14/15). En realidad, conforme abordaremos en su momento, estamos de acuerdo con la afirmación según la cual la estabilidad del derecho es un presupuesto básico para generar un clima de confianza en su contenido. Sin embargo, en una aparente contradicción, para la consecución de estabilidad y justicia el derecho necesita ser entendido en su carácter dinámico, principalmente porque una seguridad jurídica injusta pierde su juridicidad, del mismo modo que una justicia sin seguridad no puede ser entendida como justicia (PÉREZ LUÑO, 1992, pág. 284).

La mayor sensación de inseguridad ciudadana proviene del hecho de que los cambios normativos, en su gran mayoría, no siguen el mismo ritmo que el de la acelerada mutación social en los tiempos posmodernos, generando el frustrante sentimiento de una sombra incapaz de acompañar a su propio dueño. Para Zornoza Pérez:

“La creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, y que la aplicación de las leyes no puede concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación dan lugar a dudas que difícilmente admiten soluciones unívocas” (ZORNOZA PÉREZ, 1996, pág. 167).

Además, el uso excesivo del carácter extrafiscal del tributo también puede ser considerada uno de los factores que producen complejidad en el sistema normativo tributario. Según afirma Lasarte Álvarez: *“no hay duda de que la función extrafiscal introduce un elemento de complejidad en la configuración y aplicación del sistema tributario”* (LASARTE ALVAREZ, 1993, pág. 42). En el mismo sentido, Casado Ollero, al referirse a los tributos y exenciones extrafiscales, afirma que *“la frecuencia con la que se recurre a ellos contribuye notablemente a la mutación, prolijidad y al incesante flujo normativo que se advierte en el sistema tributario actual”* (CASADO OLLERO, 1985, pág. 372). En este punto, entendemos que la excesiva injerencia de las políticas económicas extrafiscales en la actividad tributaria contribuye a la complejidad de la normativa tributaria y, por consecuencia, al incremento de los conflictos tributarios.



Es cierto que las nuevas exigencias de justicia postulan una actuación normativa y gubernamental alrededor de las cuestiones sociales y económicas, pero es importante tener en consideración que los principios de generalidad y de igualdad material de tratamiento entre los contribuyentes no pueden ser afectados por políticas públicas ocasionales. El desarrollo del principio de generalidad, para García Martín, “*supone limitar al máximo las exenciones o beneficios de carácter personal*” (GARCÍA MARTÍN, 1979, pág. 384). Del mismo modo, Pérez Royo reafirma que la generalidad está conectada con la igualdad, “*en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal*” (PÉREZ ROYO, 1996, pág. 38).¹¹

Al tratar sobre la vinculación entre los privilegios fiscales y el incremento de la complejidad normativa tributaria, Maurice Laure afirma acertadamente que: “*El juego de los intereses particulares conduce tanto más a complicar la fiscalidad cuanto que cada grupo de interesados en la obtención de los privilegios está, en general, sólidamente organizado y representado ante el poder central por dirigentes aconsejados hábilmente en el manejo de las cuestiones fiscales (...). Por estas causas resulta imposible lograr la simplificación de un sistema fiscal mientras los individuos no se muestran dispuestos a abdicar de toda pretensión privilegiada*” (MAURICE LAURE, 1960. págs. 401/403). En verdad, la constante necesidad de creación de nuevos regímenes fiscales diferenciados y la proliferación de los beneficios fiscales generan múltiples controversias alrededor de la aplicabilidad del derecho tributario, haciendo que la Administración tenga que controlar la concurrencia de muchos requisitos legales para su aplicación, corrigiendo la aplicación unilateral de estos por los particulares en sus autoliquidaciones, lo que genera inmediatamente desacuerdos y conflictos.

El exceso de la actividad legislativa es tan fuerte que no es raro percibir en la sociedad un sentimiento de rechazo contradictorio con la pretendida seguridad jurídica

¹¹ Conforme señala correctamente Calderón Corredor, “*en la búsqueda de objetivos no financieros por medio del tratamiento fiscal diferenciado se ha señalado la conveniencia de analizar cada caso particular y su posible aproximación a situaciones de privilegio fiscal incompatibles con los principios de generalidad y equidad impositivas. (...) Por último, es destacable la relación que existe entre una elevada presencia de tratamientos fiscales de favor y el ocultamiento de bases imponibles. Así, alguno de los estudios sobre las causas del fraude fiscal en la España contemporánea, han vinculado el fenómeno con la percepción ciudadana de una elevada presión fiscal. Esta percepción se deriva de la coexistencia de altos tipos impositivos nominales con bases imponibles artificialmente bajas como consecuencia de la proliferación de estos nichos fiscales liberatorios*” (CALDERÓN CORREDOR, 2017, pág. 135).



legislativa. Tal seguridad jurídica es muy relevante para los agentes públicos aplicadores del derecho en el caso concreto y también es muy importante para la toma de decisiones personales y empresariales y para la manutención de las relaciones tributarias. A pesar de ello, los actuales niveles de incertidumbre normativa son más que preocupantes, ya que producen también un rechazo del sistema tributario en la medida en que se identifican con una Administración insensible a la realidad social y empresarial.

El distanciamiento entre derecho y realidad de los hechos sociales refleja la impotencia del legislador en su frenética y frustrante tarea de expresar en ley los hechos de la vida. Sin embargo, conforme desarrollaremos, el derecho no se limita a la labor legislativa. De hecho, es interesante señalar que la sencillez es una de las características que siempre debería ser adoptada en los sistemas tributarios¹². La aceptación social del sistema tributario está directamente vinculada a su simplicidad. Según señala Arana Landín “una simplificación del sistema lo haría más fácilmente comprensible y ello redundaría en una mayor seguridad jurídica y un mayor grado de cumplimiento voluntario” (ARANA LANDÍN, 2009, pág. 115). En este mismo sentido, estamos de acuerdo con las palabras de Ferreiro Lapatza:

“La visión de un ordenamiento claro, sencillo, coherente y estable no se corresponde ciertamente con la realidad. Ya muchas veces, en efecto, se ha hecho ver el carácter minucioso, prolijo, casuístico y complejo de una normativa, la tributaria, en cuya redacción se utiliza un lenguaje esotérico y oscuro que no es sino el resultado de una mezcla atropellada del lenguaje técnico del derecho, la economía y la contabilidad” (FERREIRO LAPATZA, 2005, pág. 18).

En realidad, muchos son los supuestos que requieren una inmediata respuesta legislativa. Y lo requieren porque las relaciones jurídicas actuales son realizadas a partir de nuevas plataformas comerciales nacionales y transnacionales, con el surgimiento de nuevos conceptos y nuevas formas de interacción social.¹³ La rapidez con la cual estas novedades

¹² Sobre el principio de simplicidad como elemento esencial del sistema impositivo véase NEUMARK(1994) y ARANA LANDÍN (2009).

¹³ OCDE. *La relación cooperativa: un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing, 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>. Al respecto,



tecnológicas son difundidas en el seno social exige del legislador una actividad productiva diaria, siendo inevitable la utilización de conceptos textuales indeterminados y la autorización de espacios administrativos discrecionalidades más conectados con la verdad de los hechos en sus especificidades. En medio de tales técnicas, la transferencia de un cierto margen de libertad interpretativa y la utilización de parámetros discrecionales representan mecanismos de flexibilización reveladores de la incapacidad del legislador de regular de modo adelantado todos los hechos imponderables que tienen vínculos de similitud.

Por otro lado, es innegable que la existencia de discrepancias interpretativas de referidos conceptos jurídicos abiertos requiere un importante esfuerzo legislativo para reducir al mínimo los conflictos. Y lo requiere porque las empresas, los operadores económicos, necesitan de seguridad jurídica y un marco normativo estable. Es cierto que, en búsqueda por una claridad interpretativa judicial, muchas de esas incertidumbres deben ser sometidas a la declaración de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional, pero es cierto que sería más eficaz y menos conflictivo destinar a lo judicial solamente las cuestiones que tienen carácter insuperable para los destinatarios.

En este sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional español n. 150/1990, de 04 de octubre (ECLI:ES:TC:1990:150), en su fundamento jurídico ocho, fue la que definió el marco de referencia para la concepción de una incertidumbre razonablemente insuperable: *“solo si el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica”*. Efectivamente, el camino del enjuiciamiento no es el mejor a ser seguido ya que la sobrecarga judicial genera el actual cuadro de ineficiencia en la prestación jurisdiccional. Además de eso, la gran mayoría de incertidumbres normativas podrían ser solucionadas de modo previo,

J García Cañal, “Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos”, Blog de la *Revista Catalana de Derecho Público*, 9 de septiembre de 2014, consultable en: <http://blocs.gencat.cat/blocs/AppPHP/eapc-rcdp/2014/09/09/los-contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/#more-1292>. Acceso el 20 de mayo de 2018.



mediante el dialogo entre las partes involucradas, en un procedimiento que resguarde el principio de seguridad jurídica y el principio de igualdad material.

No es excesivo decir, en la misma línea de raciocinio, que la utilización cada vez más frecuente de conceptos jurídicos indeterminados transfieren a los operadores del derecho una importancia singular, es decir, el momento de aplicación e interpretación de derecho pasa a ser punto clave para la concreción del propio derecho en sí mismo. En este mismo sentido, según el Pérez Luño:

“Las reflexiones deconstructivistas sobre la indeterminación, vaguedad, equivocidad y polisemia del lenguaje, se proyecta con especial relevancia en la esfera de lenguaje legislativo. En las sociedades tecnológicamente avanzadas se ha producido una auténtica avalancha de leyes. Ese crecimiento desmesurado y desordenado, ha producido una situación de “hipertrofia legislativa”, es decir, se ha traducido en una disfunción del papel de la ley en el Estado de Derecho. [...] La mitificación y el carácter simbólico de la ley han conducido, en un plazo más o menos breve, al descrédito y pérdida de prestigio y credibilidad social de la ley” (PÉREZ LUÑO, 2011, págs. 216/217).

Además de la utilización de los conceptos jurídicos indeterminados, también es cada vez más frecuente. Conforme hemos dicho, que la ley permita a los agentes públicos actuar con una cierta margen de discrecionalidad administrativa, de modo a atender según la conveniencia y oportunidad inherente al interés público involucrado en la práctica administrativa. Sin embargo, el punto central de la problematización no es propiamente la adopción legislativa de tales mecanismos de transferencias de responsabilidad interpretativa y de aplicación del derecho. Efectivamente, el gran problema consiste en recurrir a tales técnicas sin añadir espacios administrativos consensuales (no conflictivos), donde el ciudadano pueda ser uno de los sujetos activos en la interpretación y aplicación del derecho, de modo a evitar divergencias y posibles violaciones de derechos. Referidas técnicas legislativas serán más útiles cuando consideraren de modo inclusivo la participación de los contribuyentes en los procesos interpretativos de los conceptos jurídicos indeterminados y en la práctica de actos típicamente discrecionales que tengan como objetivo conferir mayor grado de eficiencia a tributación.

En realidad, la aproximación de los sujetos de la relación tributaria genera un movimiento circular positivo y tendiente a evitar la conflictividad. Dentro de esta necesidad de inclusión participativa, los contribuyentes deben entender, con claridad, la importancia



que reviste pagar los impuestos para mejorar el funcionamiento de la sociedad en su conjunto, y esta comprensión precisa fomentar su voluntad de aprender el funcionamiento del régimen tributario en términos prácticos. Para pagar la cuantía adecuada de impuestos con puntualidad, los contribuyentes deben disponer de información de calidad sobre el funcionamiento de los regímenes tributarios, el vencimiento de los impuestos y, sobre todo, las operaciones sujetas a tributación. Debido a que la normativa fiscal es compleja, las Administraciones tributarias deben buscar formas innovadoras para educar e informar a los contribuyentes.

En el derecho tributario, no es difícil percibir los obstáculos generados por la complejidad y los cambios continuos de la normativa en los sistemas de autoliquidaciones que hacen recaer el mayor coste de la actividad recaudadora en la espalda del contribuyente y que, según parte de la doctrina¹⁴, tienen una práctica revisora excesivamente sancionadora y propensa al litigio. En definitiva, el contribuyente ha dejado desde hace años de ser un sujeto pasivo y se ha convertido en un activo protagonista de la actividad tributaria desarrollada por la Administración, es decir, aunque siga teniendo que cumplir variadas obligaciones a lo largo de los procedimientos tributarios, su actuación activa implica la puesta en práctica de un derecho de participación.

Acompañando este mismo razonamiento, Rozas Valdés ha puesto de relieve como una de las causas del incremento de la litigiosidad tributaria es la pendencia permanente en que se encuentra la normativa tributaria, siendo muy habitual que la publicación de un determinado reglamento sea acompañada, sin más demora, de la impugnación de alguno de sus preceptos. Cuando la norma es controvertida, los actos administrativos dictados son vulnerables y por tanto impugnables, generando más litigio (ROZAS VALDÉS, 1994, pág. 839). En realidad, los cambios normativos en materia tributaria juegan una doble y paradójica consecuencia en relación con la manutención de la seguridad jurídica. Si por un lado banaliza el grado de seguridad de la norma alejando el ciudadano de su cumplimiento voluntario, por otro lado, de modo paradojo, contribuye para la manutención de una seguridad jurídica material ya que dichos cambios siempre tienen como objetivo hacer reflejar en la norma las

¹⁴ALONSO GONZÁLEZ, L. M. INFORME “Propuesta para disminuir la litigiosidad fiscal en España a luz del derecho comparado.” Realizado por el Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. Marzo/2014.



realidades practicadas en el seno social. El problema es que, en la tentativa de acompañar el ritmo de la natural evolución natural, el legislador no es capaz de regular textualmente todas situaciones prácticas reflejadas en la norma, siendo inevitable que la actualización ocurra en el contexto de la interpretación y aplicación del derecho. Según las aclaradoras palabras de Cubero Truyo:

“Si todo sistema está sometido a evolución, el tributario lo está a un ritmo trepidante. Aunque la norma hubiera alcanzado en su configuración un notable nivel técnico, ello no la libra del efecto corrosivo del tiempo; la calidad podrá resguardarla, pero no puede ser, ni convendría que lo fuera, un seguro ad aeternum. La adaptación a la realidad resulta indispensable para que las normas no dejen de ser funcionales. Así pues, la mutabilidad del derecho tiene el respaldo de la lógica, y obstaculizarla supondría, en algún grado, apostar por la facción petrificadora o congeladora del ordenamiento, filiación desechable” (CUBERO TRUYO, 1997, pág. 63).

Siguiendo el mismo hilo de argumentación, afirma Magarinos Blanco: *“Cuando la norma se modifica o deroga por causa de cambios sociales sobrevenidos ello no afecta a la seguridad jurídica, sino que es más bien una exigencia de esta”* (MAGARINOS BLANCO, 1992, pág. 59). De hecho, conforme desarrollaremos, la seguridad jurídica derivada del principio de legalidad no puede ser limitada al sentido literal del texto normativo. La juridicidad sistémica conectada con la normatividad de las reglas y principio constitucionales debe dar el tono de las interpretaciones jurídicas. En definitiva, la ley ofrece seguridad jurídica debido a su normatividad y no debido a sus letras frías y muchas veces limitadas.

En Brasil, la situación no es muy diferente de lo que ocurre en España. La necesidad de reformas legislativas está siempre presente. De hecho, Brasil tiene una estructura tributaria muy compleja, con muchos tributos indirectos y con bajo grado de progresividad. El problema es especialmente relevante en el caso de los tributos indirectos sobre bienes y servicios. Mientras que la mayor parte de los países tienen uno o dos tributos indirectos, Brasil tiene seis en el ámbito federal, con una normativa muy diversa y que está en constante proceso de actualización. Así, no es difícil percibir que tal sistema de tributación implica no solo altos costes financieros y burocráticos (tiempo) para las empresas y consumidores, sino también contribuye al incremento del nivel de conflictividad (contencioso con el Fisco).

Por otro lado, adoptando ahora una perspectiva global con la mirada hacia el ámbito del derecho internacional, hay que destacar la existencia de diferentes normativas tributarias



que interactúan entre sí, reflejando una tesitura de varios sistemas en una relación normativa compleja donde el llamado *soft law* (derecho flexible basado en principios y directrices) tiene un campo fértil para su propagación. En el seno de un derecho global el tradicional sistema jerárquico de fuentes pierde espacio para la aplicación de nuevas estructuras normativas internacionales, las cuales muchas veces entran en colisión con el derecho interno del Estado, lo que, a su turno, genera nuevos conflictos en la aplicación del derecho. En ese sentido, Grossi, al tratar de la crisis del sistema de fuentes del derecho, afirma que:

“La crisis, que pluraliza y despoja de su tipicidad a las fuentes, supuso, de hecho, una fuerte y violenta conmoción para el jurista que, hasta ayer mismo, estaba acostumbrado al férreo legalismo que redundaba en una asimismo férrea jerarquía de las fuentes; jerarquía que era tan sofocante como tranquilizadora para la experiencia jurídica. La estructura jerárquica, en efecto, garantizaba el orden y la certeza mientras que, desde hace algunas décadas, el jurista actual debe saldar cuentas con una aglomeración de fuentes confusa y desordenada” (GROSSI, 2011, pág. 62).

De este modo, es posible decir que la multiplicidad de normas tributarias y los constantes cambios normativos generan un clima de inseguridad jurídica alejando la inversión empresarial y creando brechas legales que favorecen la eternización de las demandas e ineficiencia de los actuales mecanismos de resolución de conflictos tributarios.

1.3 Crisis en la función judicial

En el ámbito de los procedimientos judiciales, debemos inicialmente recordar que la tutela judicial de los derechos de los ciudadanos es una garantía inherente al Estado Democrático de Derecho. Esta función implica el reto de la implantación de una justicia de calidad, capaz de resolver los diversos conflictos con eficiencia¹⁵. Sin embargo, en la actualidad, las prácticas diarias en los Tribunales reflejan resultados poco satisfactorios, considerando las limitaciones inherentes del sistema judicial.

¹⁵ En este sentido, véase el preámbulo de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles.



La ausencia de eficacia es aún más grave cuando ocurren situaciones excepcionales de crisis (económicas y sanitarias, por ejemplo), con el acumulo de un volumen de demandas y procedimientos judiciales derivado de situaciones imprevistas. En los actuales días, por ejemplo, estamos siendo testigos de una de estas situaciones excepciones (crisis sanitaria del COVID-19) y ya es perceptible que el Poder Judicial necesitará adelantarse en sus planificaciones de gestión judicial para hacer frente al acumulo de demandas derivado de la suspensión de todos los plazos procesales. De hecho, no es por acaso que una de las fuertes medidas de auxilio para el enfrentamiento del exceso de judicializaciones acumuladas será el incentivo a técnicas de autocomposición de conflictos tributarios¹⁶.

Efectivamente, en el tema del contencioso tributario, la falta de rapidez en la prestación judicial y las insatisfacciones de los contribuyentes que tienen sus demandas eternizadas demuestran el actual cuadro de absoluta ineficiencia de los mecanismos judiciales de resoluciones de conflictos de naturaleza tributaria. De hecho, la indeterminación del tiempo de duración de las demandas judiciales y las imprevisiones relativas al mérito de las decisiones finales adoptadas generan un sentimiento de inseguridad jurídica, implicando elevado coste financiero tanto para el Poder Público como para los ciudadanos.¹⁷

¹⁶ En este sentido, véase el primer documento publicado por el Consejo General del Poder Judicial español como reflejo del Plan Judicial para hacer frente a la acumulación de demandas, es decir, el primer documento de trabajo sobre medidas organizativas y procesales para el plan de choque en la administración de justicia tras el Estado de Alarma. Según consta en referido documento: “*Como dato que pone de manifiesto la necesidad de la medida que se propone se debe indicar que, según cálculos del CGPJ pendientes de verificación definitiva en todos los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, solo en la Audiencia Nacional y solo en relación con tributos estatales, se encuentran implicados más de 8.000.000.000 de euros, de los que más de 3.000.000.000 de euros están afectados por medidas cautelares. Y a ello deben añadirse las cifras correspondientes a los restantes tribunales y tributos autonómicos y locales. Ello pone de manifiesto no solo la necesidad, sino la imperiosa urgencia en arbitrar medidas para que semejante masa de dinero acabe de manera definitiva en manos de la Administración o de las empresas y particulares, ya sea para aplicarlo a las medidas que tendrá que adoptar la primera o a la activación de la economía que corresponde a los segundos, en ambos casos, para superar las graves crisis económica que ya se ha iniciado. Donde es evidente que ese dinero cumple ninguna función ni beneficio es en los tribunales*”.

Véase en: <http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/En-Portada/El-CGPJ-reune-un-centenar-de-medidas-en-un-documento-base-preparatorio-del-plan-de-choque-para-evitar-el-colapso-de-la-Justicia-tras-el-fin-del-estado-de-alarma>, pág. 307. Acceso el 10 de abril de 2020.

¹⁷ Véase TORRES, H.T. “Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários”, y MICHELIN, D.F. “O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública” En: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Ed. Fórum: Belo Horizonte, 2008. Págs. 75 y 337.



En este punto, para que didácticamente sea posible comprender el actual estado de crisis en el ámbito judicial, es necesario, desde luego, aclarar algunas diferencias existentes entre los procedimientos de recaudación del impago tributario practicados en los dos países estudiados. Inicialmente, comparativamente al que ocurre en Brasil, es importante verificar que la auto ejecutoriedad administrativa está mucho más presente en la Administración española que en Brasil. De hecho, en Brasil todo el procedimiento de recaudación del impago tributario es judicial, de modo que la Administración Pública (acreedora) debe tornarse parte procesual enjuiciando sus créditos con la ayuda de funcionarios públicos representantes judiciales (Procuradores de Hacienda), los cuales tienen, entre otras atribuciones, la función de representar el Estado judicialmente en los procesos judiciales de naturaleza tributaria.

En el modelo brasileño, todo el mecanismo de apremio y embargos de bienes es practicado mediante la intervención judicial, es decir, siempre es el Juez que estima o no estima el pedido de la Administración para embargar o no determinado bien perteneciente al contribuyente deudor. La obligatoriedad de judicialización de la recaudación del impago tributario genera niveles de conflictividad insostenibles en Brasil, además de aumentar el coste de la propia actividad recaudadora. En realidad, la adopción del mecanismo judicial de recaudación como una regla obligatoria no viene reflejando buenos niveles de recuperación de las deudas y presupone la realización de inversiones institucionales que no resultan ser eficientes. La utilización excesiva en Brasil de una doble participación del Estado (Estado-juez y Estado-administración) como la vía ordinaria para la recaudación de todos y cada uno de los cualquier créditos tributarios refleja altísimos costes para el propio Estado: costes para la manutención de la estructura física de las instalaciones de los servicios públicos involucrados en la recaudación y costes para la remuneración de todos los servidores y jueces que trabajan únicamente en estos procesos judiciales de ejecución fiscal.

El modelo español de recaudación del impago tributario, por su parte, transfiere a la Administración el poder general de persecución y enajenación de bienes del contribuyente deudor, ya que referido contribuyente no hizo el pago dentro del periodo voluntario. En España, la existencia de deudas con la Administración tributaria que no han satisfecho en el periodo de pago voluntario supone el inicio de un procedimiento de apremio que puede generar, si no es posible el cobro por otro medio, el embargo de bienes del contribuyente. En definitiva, el apremio español es un procedimiento predominantemente administrativo. Esto significa que la Administración Pública española (en cualquiera de sus esferas) puede iniciar



y resolver todas las incidencias del procedimiento de recaudación forzosa, de modo que los trámites se inician de oficio (es decir, sin necesidad de que nadie inste a comenzarlos) y las decisiones de la Administración a lo largo de este procedimiento tienen la fuerza ejecutoria necesaria para la recaudación. Además, la legislación española faculta a la Hacienda Pública la traba y enajenación de los bienes del deudor en cuantía suficiente de cara a lograr la satisfacción de su crédito. En Brasil, por su parte, todo el procedimiento de enajenación está sometido al proceso judicial de ejecución conducido siempre por un juez.

De hecho, en Brasil hay una legislación propia que reglamenta la ejecución fiscal judicial de las deudas impagadas, la cual establece mecanismos judiciales para el cobro forzoso a través de una demanda judicial manejada por los abogados del Estado, Procuradores de la Hacienda Nacional. Sin embargo, referido sistema de ejecución fiscal judicial está totalmente colapsado. Según la exposición de motivos del Proyecto de Ley n. 5082/2009 que tiene como objeto la pretensión de reglamentar la transacción tributaria en Brasil, la ejecución de los créditos tributarios tiene una duración media impensable de 16 (dieciséis) años, considerando en conjunto el plazo administrativo y judicial. Con igual razonamiento, según la exposición de motivos de la actual y vigente Medida Provisoria n. 899/2019 as demandas judiciales que tienen por objeto las impugnaciones del contencioso tributario suman la cuantía de R\$. 42.000.000.000,00 (cuarenta y dos mil millones de reales, aproximadamente ocho mil millones de euros), siendo que en el ámbito administrativo están pendientes demandas que suman juntas más de R\$. 600.000.000,00 (seiscientos mil millones de reales, aproximadamente ciento y veinte millones de euros)¹⁸. Las particularidades técnicas de muchos casos llevados a los juzgados demandan la presencia de terceros y una participación más activa de las partes en la fase de instrucción procesal. Así, el proceso

¹⁸ Según la exposición de motivos de la actual y vigente Medida Provisória (MP) 899/2019, en su texto original: “A proposição prevê, ainda, modalidade de transação voltada à redução de litigiosidade no contencioso tributário, afastando-se do modelo meramente arrecadatório. Objetiva-se, com a proposição, atacar o gargalo do processo contencioso tributário, cujo estoque, apenas no Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), totaliza mais de R\$ 600 bilhões de reais, distribuídos em cerca de 120 mil processos. Soma-se a esse universo os processos judiciais em curso, cuja discussão se encontra garantida por seguro ou fiança, gerando custos aos litigantes, ou mesmo suspensas por decisões judiciais, que totalizam outros R\$ 42 bilhões de reais”. Véase en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acceso el 14 de enero de 2020.



judicial, el cual debería servir de instrumento para la concreción de la justicia, pasa a ser más un punto orientado hacia la eternización de los conflictos.

Es importante decir que el problema de ineficiencia en la prestación judicial no está solo vinculado al ritmo de los trabajos y de las resoluciones de los conflictos. De hecho, el concepto de eficiencia incluye también la consecución de un resultado satisfactorio, es decir, la obtención de la máxima satisfacción de los derechos de las partes involucradas en el conflicto, de la forma más rápida y con los mínimos costes posibles. Por tanto, no es difícil imaginar que, en medio de ese escenario de ineficiencia e inseguridad jurídica, el grado de vulnerabilidad y violación del principio de justicia fiscal llega a niveles preocupantes.

En España, aunque no se adopte el modelo de ejecuciones judiciales, el problema es prácticamente el mismo. Las crecientes cifras de los conflictos llevados a los tribunales económico-administrativos demuestran que el actual sistema de resolución de los conflictos tributarios está caminando rumbo al agotamiento. Cada año que transcurre es un récord nuevo en cuanto a entrada de reclamaciones y recursos en los referidos tribunales (GARCÍA NOVOA, 2013, pág.14). La cifra es considerablemente elevada, según la memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente.¹⁹ En realidad, partiendo de las estadísticas del año 2016 elaboradas por la Unidad Operativa y aprobadas por el Pleno del Consejo en su sesión celebrada el 21 de junio de 2017, es inevitable destacar el incremento puntual que se ha producido en el gran número de quejas recibidas.²⁰ En este tema es interesante poner de relieve la investigación realizada por Alonso González y Andrés Aucejo, logrando hacer un interesante estudio estadístico del grado de incremento de litigiosidad en los Tribunales Económicos Regionales y Locales en España a lo largo de catorce años. Con tales estudios concluye la autora que en España la estadística sobre la litigiosidad en vía económico-

¹⁹ El Consejo para la Defensa del Contribuyente es el órgano asesor de la Secretaría de Estado Hacienda para una mejor defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria estatal. Elabora una Memoria anual sobre las quejas y sugerencias recibidas y tramitadas. El apartado 2 del artículo 34 de la LGT dispone: "Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen".

²⁰ Véase en DÍAZ SASTRE, Silvia y MARTÍNEZ SANCHEZ, Cesar. *Informe sobre la Justicia Administrativa 2017. Tributos, Contratos Públicos, Responsabilidad Patrimonial, Derechos Fundamentales y Personal de la Administración*. Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa. Madrid: 2017. <http://www.cija-uam.org>. Acceso el 15 de diciembre de 2017.



administrativa refleja una permanencia del grado de acumulo de expedientes pendientes (ALONSO GONZALÉZ y ANDRÉS AUCEJO, 2017, pág. 21).

Además del número de reclamaciones pendientes, es importante percibir que el elevado número de estimaciones favorables a los contribuyentes refleja fallos en la Administración tributaria, haciéndonos concluir que la postura administrativa tiene repercusión directa en el nivel de conflictividad.

Así, en el centro de las principales causas del incremento de la conflictividad tributaria están la complejidad y constante mutación del ordenamiento tributario; las diferencias de la actuación administrativa; la propia duración de los procedimientos de revisión (que es un factor endógeno); la estructura de los incentivos que permite a los operadores considerar rentable la impugnación de actos tributarios (entre otras razones por la divergencia existente entre su reducido coste y la hipotética ganancia); la deficiente calidad de las resoluciones; y la ausencia de un adecuado diseño institucional. Tales conclusiones reflejan el pensamiento de varios trabajos académicos sobre el tema, entre ellos es posible citar las aportaciones de la cumbre fiscal de Global Tax KPMG o el Informe sobre el análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central, elaborado por Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora, para el período 1998-2002. También cabe subrayar el trabajo desarrollado por el Grupo de Investigación de la Universidad Central de Barcelona bajo la dirección del profesor Ferreiro Lapatza y publicado bajo el título *“La Justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos”*²¹, que incluye interesantes referencias a la litigiosidad en España.

Por otro lado, el estudio jurisprudencial realizado en el Informe sobre la Justicia Administrativa 2017²² revela un empeoramiento de la duración de los litigios con respecto a 2015. Conforme señala Esplugues Mota: *“Pese a la inyección creciente de recursos en el*

²¹ Véase en FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos. Derecho Tributario y Política Fiscal*. Grupo de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Marcial Pons: Madrid, 2005.

²² Véase en DÍAZ SASTRE, Silvia y MARTÍNEZ SANCHEZ, César. *Informe sobre la Justicia Administrativa 2017. Tributos, Contratos Públicos, Responsabilidad Patrimonial, Derechos Fundamentales y Personal de la Administración*. Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa. Madrid: 2017. <http://www.cija-uam.org>. Acceso el 15 de diciembre de 2017.



modelo judicial, lejos de limitar la litigiosidad a la que se hace en nuestra realidad diaria, ello no hace sino coadyuvar a su incremento imparable, lo que resulta francamente contradictorio” (ESPLUGUES MOTA, 2012, pág. 65).

En realidad, muy diversas son las causas del incremento de la conflictividad tributaria. Una de ellas, la generalización del sistema de autoliquidaciones refleja discrepancias interpretativas entre la Administración y el contribuyente que, en muchos casos, se judicializan y retrasan en exceso la solución definitiva del conflicto en detrimento de la necesaria seguridad jurídica. Por otro lado, una causa también de los conflictos entre Administración y administrados tiene relación directa con la incapacidad de la Administración tributaria acceder de modo satisfactorio a las informaciones patrimoniales de los contribuyentes para investigar o comprobar los supuestos de hecho, de modo que las soluciones conciliatorias entre los sujetos de la relación tributaria están también guiadas por el propósito de obtener de los contribuyentes toda la información sobre los elementos y circunstancias que integren los supuestos de hecho imponibles.

El clima de rechazo y la ausencia de confianza mutua entre los sujetos de la relación tributaria dominan la actividad tributaria de los días actuales, donde, por un lado, los ciudadanos son reticentes a cooperar tributariamente con un Estado que no les atiende con eficiencia, y por otro, el Estado parte de la equivocada premisa de que todos los ciudadanos, o la gran mayoría, no desean cumplir las obligaciones tributarias (CAMPOS, 2006, págs. 33/34). En el mismo sentido afirma Calderón Corredor que *“la valoración negativa por parte de los contribuyentes de los sistemas fiscales de los que parten las reformas responde a la creencia del escaso éxito alcanzado en la consecución de los objetivos sociales y económicos para los que se proyectaron”* (CALDERÓN CORREDOR, 2017, pág. 53). Además, como señala Arana Landín:

“Cuando el obligado tributario hace una interpretación correcta de las normas es justo darle la razón, pero es que además resulta económico y genera certeza, confianza en el sistema, satisfacción y un mejor cumplimiento con las obligaciones. Por el contrario, cuando no la tenga, una adecuada motivación de la resolución también ayuda a conseguir dichos objetivos, ya que la confianza en el sistema no depende de si se estiman o no las pretensiones del administrado, sino de la percepción por parte del mismo de que se ha llegado al razonamiento en cuestión de una forma justa, clara y comprensible, respetando



sus derechos y haciéndole cumplir con sus obligaciones” (ARANA LANDÍN, 2009, pág. 25).

Según un estudio realizado por la Secretaria de Asuntos Económicos del Ministerio de Hacienda en Brasil²³, entre las varias causas posibles de la tardanza de los juzgados es posible destacar el uso intencional de los medios procesales como forma de postergar el pago de los tributos por las empresas, las cuales así proceden apostando en el modelo sabidamente problemático relativo a la inmediata prestación de los servicios en la Administración o de la jurisdicción en el Poder Judicial. Conforme los datos de referida investigación, en Brasil, el rito procesal más complejo puede tardar hasta ocho años mientras transcurran las fases de sentencia y ejecución del juzgado. En todo caso, si el proceso llega hasta su conclusión, para valores hasta R\$. 500,00 reales (aproximadamente cien euros), el coste de la judicialización es superior al objeto discutido en el proceso, lo que inviabiliza totalmente el uso del servicio judicial. Por otra parte, aunque sea considerado un mayor valor a ser discutido judicialmente, R\$. 50.000,00 reales (aproximadamente diez mil euros), por ejemplo, un 76% de ese valor sería perdido a lo largo del proceso judicial (coste de judicialización), lo que explica el actual grado de insatisfacción ciudadana ante la desproporcional inversión que debe hacer para que tenga un derecho efectivo al acceso a la jurisdicción.

De hecho, en la perspectiva del proponente del pleito judicial, que tiene un derecho a ser resarcido, solamente es económicamente viable llevarlo hasta su término (considerando todos los recursos judiciales posibles) cuando el conflicto tenga por objeto una causa de alto valor y siempre que tenga un servicio de asesoría jurídica permanente, es decir, estamos hablando de las grandes empresas y de los grandes contribuyentes, para quienes la prestación jurisdiccional puede ser un camino para la defensa de sus derechos. No podemos decir lo mismo para los que no tienen tanta capacidad económica. En realidad, en el contexto del coste de la judicialización de los conflictos y considerando la capacidad económica diferenciada de los ciudadanos y empresas, la vía judicial deja de ser palco para la persecución de la justicia y pasa a ser utilizada como un juego administrable en el tiempo. En este juego, quien explore mejor la tardanza de la prestación jurisdiccional lleva ventaja

²³ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Reformas Microeconomicas e Crescimento de Longo Prazo*. Acceso el 05 de enero de 2015. En <http://www.fazenda.gov.br>.



en la competencia empresarial o lleva ventaja simplemente económica cuando estamos ante un ciudadano no empresario.

En el contexto de la interpretación y aplicación del derecho tributario, existen circunstancias prácticas en que los contribuyentes y las Administraciones tributarias tienen diferentes interpretaciones sobre las situaciones patrimoniales de los primeros y en los que, por tanto, habrá que adoptar una resolución profesional y objetiva. La vía del recurso administrativo es una oportunidad para corregir posibles malentendidos y resolver cualquier litigio. Los contribuyentes o las Administraciones tributarias también pueden solicitar una revisión por parte de una segunda instancia independiente, como un Tribunal o un Juez.²⁴ Ahora bien, no pueden impugnar las decisiones o acciones de las Administraciones tributarias con el único propósito de retrasarlas u obstaculizarlas en el desempeño de sus funciones. Sin embargo, no podemos olvidar que todo el sistema de resolución judicial de conflictos fue pensado inicialmente como única vía para el establecimiento de la paz social, teniendo como contexto una sociedad individualista, donde la protección de los intereses individuales de los detentores del poder económico era perfectamente atendida por el positivismo jurídico, creado con esa misión específica (manutención del *estatus quo* de los derechos de propiedad).

En realidad, nuevas técnicas complementarias a prestación jurisdiccional merecen ser consideradas en el escenario de la tributación, técnicas que propicien una aproximación positiva de las partes, evidenciado el que ambas tienen de convergencia y no estimulando las discrepancias y contradicciones. De hecho, la falta de cooperación y de espíritu de participación está llegando a un grado insostenible, inflando la esfera judicial con demandas que no necesitan exactamente de una intervención heterocompositiva para la resolución del conflicto. La aproximación de las partes, además, favorece el estímulo del comprometimiento espontáneo del contribuyente y la transparencia de informaciones patrimoniales. Según Arana Landín, *“la conformidad de los ciudadanos, y el pago voluntario de los tributos, sólo se puede conseguir cuando se apoya en una participación política de aquéllos. Representa,*

²⁴ Cualquier desacuerdo en relación con las decisiones o acciones de las Administraciones tributarias puede recurrirse ante un Tribunal competente independiente y con capacidad de juzgar el caso en función de las circunstancias particulares del mismo recurso contencioso-administrativo (art. 249 de la Ley General Tributaria).



pues, un requisito básico. A partir de aquí, es conveniente la convicción de los contribuyentes sobre la justicia del sistema fiscal” (ARANA LANDÍN, 2009, pág. 18).

Considerando el conjunto argumentativo inherente a los contextos de las “crisis” de las funciones del Estado abordadas hasta el presente momento, la búsqueda de un cambio de paradigmas parece ser el mejor camino. En este contexto, intentaremos en las próximas líneas exponer el marco teórico que adoptaremos como fundamento de nuestra tesis, destacando, desde luego, que los cambios arriba referidos empiezan desde la propia concepción del derecho tributario y del sentido que se pretende dar a la justicia fiscal.

2. EL POSPOSITIVISMO JURÍDICO COMO MARCO TEÓRICO DE UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARTICIPATIVA

Para el análisis de la viabilidad jurídico-constitucional de la transacción tributaria en los casos de conceptos jurídicos indeterminados y en los casos en que, por estrategia fiscal de recaudación, el principio de eficacia administrativa (“eficiencia” para la Constitución brasileña) lo recomiende, es necesario, inicialmente, esclarecer lo que entendemos por derecho tributario y cuáles de las teorías del derecho son más adecuadas para fundamentar nuestras conclusiones. En realidad, la ausencia de una unidad conceptual de lo que sea el derecho refleja la necesidad del jurista siempre de posicionarse previamente sobre las bases teóricas en que fijará sus conclusiones doctrinales y posiciones jurídicas. Esta necesidad tiene anclaje en el hecho de que las premisas positivistas clásicas (iuspositivismo clásico), basadas en una concepción de derecho cerrada y aislada de los influjos dinámicos de la sociedad, son insuficientes para justificar que la ausencia de una predefinición exacta de la ley pueda ser complementada en el momento de elaboración de los fundamentos de aplicación del derecho.

Por otro lado, tener como parámetros justificantes los valores naturales inherentes al ser humano en su esencialidad (iusnaturalismo clásico) no refleja exactamente el mejor camino, de modo que es necesario reconocer que el derecho es compuesto por reglas y principios normativos elaborados voluntariamente por el ser humano como forma de privilegiar la seguridad jurídica de sus relaciones sociales. En las próximas líneas, verificaremos la posible aproximación entre los dos extremos (iusnaturalismo y positivismo) con la finalidad de reflexionar sobre la adopción de una nueva epistemología para el derecho



tributario, una forma “pospositivista” de razonamiento, donde reglas, principios, valores y hechos actúan como elementos esenciales e imprescindibles para la construcción de los fundamentos de su interpretación y aplicación del derecho. Conforme desarrollaremos, considerando la velocidad con la cual caminan los cambios y necesidades sociales actualmente, el pluralismo jurídico y la idea cada día más presente de un derecho global exigen que el jurista mantenga sus pies en los programas normativos (reglas y principios) y su mente en los valores y hechos sociales. Efectivamente, el análisis actualizado de la teoría general del derecho presupone la percepción inicial de que el derecho en su dinamicidad es fruto del constante dialogo entre normas, hechos y valores.

En verdad, las teorías que intentan hacer una aproximación al contenido del concepto de derecho y de sus fuentes de producción pueden ser entendidas desde múltiples aspectos, siendo muchas veces dependientes del análisis del lenguaje y de la construcción y reconstrucción de los conceptos jurídicos que a cada día vienen presentando un grado mayor de indeterminación. Según afirma Prada García:

“La ausencia de una definición de derecho unánimemente aceptada parece afectar gravemente a diversas identidades, a diversas autocomprensiones, entre las que se cuenta, ante todo, la de los juristas. Juristas que, obviamente, obtenemos nuestra identidad de una conceptualización, por mínima que sea, del derecho. Y no sólo a la de éstos, afecta asimismo a la identidad de los que podríamos denominar ciudadanos, aquellos a quienes, en países democráticos, como el nuestro, suele definirse como creadores, de un modo u otro, del derecho y que, por tanto, también obtienen/obtenemos tal identidad de una definición de derecho por mínima que sea” (DE PRADA GARCÍA, 1999, pág. 12).

En la medida que varía el concepto del derecho también cambian las autocomprensiones de los juristas sobre su función en el mecanismo de interpretación jurídica, el que afecta de forma directa en su autoafirmación como participe activo de la hermenéutica normativa, es decir, responsable por la definición del sentido y alcance del derecho. Corroborando este mismo hilo de pensamiento, Paolo Grossi acertadamente afirma que:

“El rechazo de una concepción estática de la experiencia jurídica y la recuperación de la dinámica jurídica en una concepción más abierta y compleja del derecho vigente exigen una nueva figura del jurista con un oficio más complejo, sin duda más difícil, sin duda también más satisfactorio. La exégesis textual permanece entre sus tareas, pero ciertamente



no entre aquellas primarias, siendo ahora reconducido el texto normativo a la modesta dimensión de cúspide de un amplio continente sumergido que aflora; una cúspide que el despiadado viento de la historia deseca en un breve periodo de tiempo.” (GROSSI, 2010, pág. 304).

Lo que se pretende demostrar inicialmente es la necesidad de superación de viejos paradigmas que ponían de relieve el dominio absoluto del texto legal y la histórica inercia del intérprete, teniéndose en cuenta que el texto no es una realidad autosuficiente, sino una narrativa incompleta, cuya plenitud únicamente se conseguirá con la interpretación no solo de la regla aplicable como también de los hechos jurídicos reflejados en el caso concreto y de la normatividad emanada de los principios constitucionales. Una interpretación que va más allá de una actividad mecánica de subsunción y que refleje la búsqueda de la comprensión crítica de los hechos subsumibles a través de la contraposición dialéctica de los discursos de fundamentación (que servirán de base para la creación de las normas) con los discursos de aplicación (argumentos vinculados a los hechos que justifican el amparo del derecho).

De modo más sencillo, cuando el intérprete tiene en sus manos determinado texto legal que contenga un concepto jurídico indeterminado, por ejemplo, no es suficiente la aplicación automática de la norma. Antes de preguntar cuál sería la norma aplicable, el intérprete deberá necesariamente hacer un análisis previo de los hechos, ponderando los valores involucrados en un ambiente de dialogo permanente entre los sujetos de las relaciones jurídicas conflictivas. Es en el escenario de este encuentro de argumentos jurídicos y extrajurídicos que las semillas sembradas por el legislador y por el constituyente serán capaces de dar buenos frutos: es así porque el dialogo argumentativo nunca estuvo herméticamente cerrado, por el contrario, siempre permanecerá abierto para que el derecho reciba todo el oxígeno necesario para su fructificación.

En principio y según las tradicionales orientaciones doctrinales, es perceptible la frecuencia con que son defendidas las tesis según las cuales toda actividad tributaria debería pautarse según las disposiciones estrictamente legales (actividad reglada según los parámetros de la legalidad estricta). Este parece ser el camino más fácil y conservador de planteamiento del derecho, camino metódicamente delineado en favor de una supuesta seguridad jurídica. Para Alberto Pinheiro Xavier: *“La exigencia de la reserva absoluta transforma la ley tributaria en lex strictu (principio de la estricta legalidad), el cual fornece*



no solamente el fin, sino también el contenido de la decisión del caso concreto, el que se obtiene por mera deducción de la propia ley, limitándose el órgano juzgador a subsumir el hecho en la norma, independientemente de cualquier valoración personal.” (PINHEIRO XAVIER, 2001, pág. 18). Empero, en este hilo de pensamiento, hay que preguntarse si las herramientas jurídicas de la hermenéutica positivista clásica serían suficientes y eficientes para la interpretación y aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados y para la supresión de todas las incongruencias normativas, así como también debemos preguntarnos si la tarea del intérprete está resumida solo en la subsunción automática de la ley al caso concreto.

Además, hay que indagar si el intérprete en estos casos tendría el poder discrecional de dictar aleatoriamente sus propias concepciones o si tales convicciones deben necesariamente conectarse con el conjunto intersubjetivo de argumentos planteados en el caso concreto. De hecho, el problema del razonamiento lineal seguido por los conservadores es que olvidan de que toda y cualquier seguridad solamente puede ser considerada jurídica cuando contenga en su concepción la idea de juridicidad, es decir, la seguridad jurídica utilitarista debe ser complementada con la idea de justicia.

Las certezas jurídicas y casi matemáticas de los textos legales debatidas en el “Círculo de Viena”²⁵ y posteriormente trabajadas por Kelsen tuvieron como premisa la aparente omnisciencia de los legitimados para la función de creación legislativa, suponiéndose, además, que las palabras mecánicamente electas por los legisladores reflejarían exactamente el comando normativo necesario para la aplicación del derecho. Esto estaría muy bien pensado si el producto de dicha creación legislativa (la ley) actuara como única y exclusiva fuente del derecho y si el proceso de interpretación jurídica del texto normativo fuera una tarea lineal y vertical.

²⁵ En Viena, un grupo de amigos intelectuales en el inicio del siglo XX debatían los problemas filosóficos del derecho de su tiempo. Con el avance de los debates se produjo la elaboración de un importante “manifiesto”, el cual reflejó las bases de una corriente de pensamiento propia, surgiendo el “Wiener Kreis” (Círculo de Viena) con sus argumentos del positivismo estrictamente lógico y anti-metafísico. Las palabras tenían fuerza propia e intangible, de modo que, según sus conclusiones, el intérprete no podría hacer más que simplemente traducir, matemáticamente y según criterios lógicos de verificación, el significado único que cada palabra del texto legal contenía.



No se puede negar la fuerza normativa y la seguridad jurídica formal de las reglas jurídicas plasmadas en las leyes positivas, siendo cierto que debe continuar viva la contribución de las teorías clásicas de la interpretación jurídica y todo el desarrollo de los criterios clásicos utilizados en la solución de las antinomias y conflictos de normas.²⁶ No obstante, en los casos de conceptos jurídicos indeterminados y en los casos en que, por estrategia fiscal de recaudación, el principio de eficacia (“eficiencia” para la Constitución brasileña) administrativa justifique la adopción de un nuevo modelo de resolución de conflictos²⁷, los parámetros positivistas hasta entonces enaltecidos no son suficientes para la consecución de una armonía entre la seguridad jurídica y la aplicación una justicia fiscal eficiente.

Como sabemos, la Escuela de la Exégesis comprendía el derecho como un sistema herméticamente cerrado, donde todas las soluciones para los conflictos jurídicos podrían ser fácilmente descriptas anticipadamente por el legislador. De hecho, fue con base en los avances científicos logrados por la Escuela de la Exégesis que la codificación reflejó una victoria de la seguridad jurídica positivista, siendo posible poner en marcha criterios objetivos de aplicación y subsunción del derecho. Sin embargo, mismo reconociendo la relevancia de tales avances, no hay cómo dudar de que la propia dinámica del derecho hizo que doctrinadores modernos como Savigny empezasen a sistematizar criterios interpretativos válidos para el sistema normativo.

Diferentemente de la corriente exegetica tradicional, Savigny admitió que el derecho no podría ser alejado de la historia y de la actualización social, de modo que la aplicación del

²⁶ Conforme Manuel Barria Paredes: “Según el pensamiento de Savigny el elemento gramatical de la interpretación tiene por objeto las palabras de que el legislador se sirve para comunicarnos su pensamiento; es decir, el lenguaje de las leyes. El elemento lógico, la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen a sus diferentes partes. El histórico tiene por objeto el estado del derecho existente sobre la materia, en la época de la ley. Por último, el elemento sistemático tiene por objeto el lazo íntimo que une las instituciones y reglas del derecho en el seno de una vasta unidad” (BARRÍA PAREDES, 2011). Véase en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3700471> . Acceso en 11 de mayo de 2020.

²⁷ En muchas situaciones prácticas, de las cuales hablaremos en su mejor momento, la Administración tributaria necesitará un cierto margen de libertad de actuación para que la aproximación de los sujetos tributarios permita subsanar los conflictos de modo menos costoso para ambas partes. Estas situaciones prácticas no deben confundirse con los casos de interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, admitiéndose la transferencia legislativa de una potestad discrecional para que el agente público tenga la capacidad de analizar, en el caso concreto, el mejor camino para la consecución del interés público perseguido.



derecho debería seguir las orientaciones no jerarquizadas²⁸ de cuatro cánones interpretativos: la interpretación gramatical, que opera en el ámbito de la palabra; la interpretación lógica, vinculada a la estructura y la relación lógica entre las partes; la interpretación histórica, en atención a los elementos históricos del momento de la elaboración de la norma jurídica; y, al fin, la interpretación sistemática, que busca una coherencia en respeto al texto interno del ordenamiento.

Sin embargo, aunque los avances introducidos por Savigny en el universo de la hermenéutica jurídica continúen siendo importantísimos para la aplicación del derecho en los casos de incongruencias normativas, la verdad es que, en el tema de los conceptos jurídicos indeterminados algunos paradigmas merecen ser superados y una nueva concepción del derecho merece ser reflexionada. En este punto no es excesivo afirmar que tampoco las contribuciones del mencionado autor son suficientes para el derecho de la actualidad. Es que, en los días actuales, la función del intérprete juega un papel decisivo en el contexto de la aplicación del derecho. En definitiva, todos los participantes del proceso de interpretación y aplicación del derecho contribuyen para la búsqueda del sentido normativo, es decir, para conformación de la norma jurídica aplicable.

Efectivamente, en los casos en que la integralidad de la norma no aparezca con cierto grado de nitidez (conceptos jurídicos indeterminados), no siendo totalmente determinable ni por el texto ni por el contexto histórico o sistemático, la responsabilidad por el sentido formado en el proceso interpretativo recaerá necesariamente sobre la espalda de los intérpretes y aplicadores. En tales situaciones los intérpretes deberán realizar la búsqueda en el universo del ámbito jurídico (reglas y principios presentes en las leyes y en la Constitución) de la norma que venga iluminar lo que el texto esconde, pero la clave es que tal búsqueda no debe ser hecha en solitario: todos los sujetos que directa e indirectamente permean el conflicto deben ser llamados a participar. En realidad, el movimiento de creación y aplicación del derecho no es solamente lineal y vertical. La ley repercute en los hechos, pero los hechos también lo hacen en relación con la ley, con lo cual el referido movimiento refleja una cierta

²⁸ En la acepción de Savigny y en la de todos que contribuyeron para la construcción de la Escuela Histórica del derecho, no existe jerarquía entre los criterios de interpretación, de modo que todos deberían ser utilizados con la finalidad de obtener la voluntad histórica del legislador plasmada en el “espíritu de la sociedad”.



circularidad horizontal. Además, los valores y los principios, conforme desarrollaremos, también ejercen influencias en la forma de reflexionar y aplicar el derecho.

En este contexto de superación del modelo tradicional, más allá del cambio de paradigma vinculado a la concepción clásica del derecho positivo, es importantísimo tener claro lo que debe lograr el sistema jurídico fiscal para que sea considerado un sistema democrático participativo. De hecho, en los días actuales, donde es inevitable el entrelace de varios ordenamientos jurídicos en medio de distintos “ámbitos jurídicos”, tema muy bien explorado por el filósofo del derecho Gregorio Robles Morchón en sus trabajos académicos, el nuevo pluralismo jurídico, como referente cultural de ordenación compartida, se construye por medio de condiciones “materiales” y “formales” que engloban la legitimidad de los nuevos sujetos colectivos, la implementación de un sistema justo de satisfacción de las actuales necesidades sociales, la democratización y la descentralización de un espacio público participativo.

Hay que tener en cuenta que en la actualidad la construcción teórica planteada por los positivistas clásicos muchas veces no ofrece de forma adecuada soluciones justas y democráticas, según una visión de democracia constitucional, para algunos temas que son de bastante actualidad, como por ejemplo el problema de la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados y el problema de la observancia del principio de igualdad material en la tributación. No se ofrecen soluciones justas cuando la actividad del intérprete está limitada al ejercicio de subsunción automática, sin que sea posible valorar los hechos y ponderar los principios constitucionales involucrados desde una perspectiva multidimensional, cíclica y participativa. De hecho, no se ofrecen soluciones democráticas cuando el derecho es aplicado sin la participación de todos los sujetos de las relaciones jurídicas conflictivas y cuando las diferenciaciones de hecho son ignoradas por los aplicadores del derecho en clara violación al principio de igualdad material.

En su aspecto ontológico, el positivismo jurídico tiende hacia una definición de las normas en función de su coercitividad, es decir, de la posibilidad de asegurar su cumplimiento a través del recurso a la fuerza unidimensional del Estado, la supremacía de la ley como única fuente normativa del derecho y la concepción mecánica de la interpretación y aplicación de las normas positivas, según criterios de estabilización normativa previamente concebidos (PÉREZ LUÑO, 2014, pág. 13). En relación con su aspecto ético-político, las teorías iuspositivistas clásicas, en su gran mayoría, reflejan la defensa de la separación entre moral



y derecho, adoptándose una concepción de la justicia según la cual se debe prestar obediencia y cumplimiento a las normas del derecho positivo con independencia de su contenido, o sea, con independencia de su juridicidad. Así, para Kelsen, por ejemplo, el derecho tiene solamente elementos de coherencia formal, de modo que no existirían elementos materiales significativos propios de la norma jurídica. La corrección formal (validez de una norma) no significaría su corrección material, de modo que el tema de la “justicia” de la norma es concebido como un problema anterior a la propia existencia de la regla en el ordenamiento jurídico, no reflejando una significativa influencia en el momento de la aplicación del derecho: sería, por lo tanto, una problemática pre jurídica (KELSEN, 1996, pág. 215).

No hay duda de que la teoría kelseniana es una de las teorías que más contribuyó para la evolución del derecho en el pasado siglo. Efectivamente, en sus estudios el propio Kelsen reconoce que el problema fundamental de la interpretación del derecho es la posibilidad de atribuir diferentes significados a los enunciados normativos y la ausencia de metacriterios jurídicos que establezcan qué criterios deban ser utilizados para definir cuál interpretación jurídica es la más coherente y que debe ser aplicada. Además de eso, el prestigiado jurista reconoce la no existencia de unilateralidad interpretativa, de modo que toda regla tendría más que una interpretación posible, como una moldura en donde es posible dibujar varios cuadros diferentes, siempre que dichos dibujos permanezcan dentro de la moldura:

“La indeterminación del acto jurídico puede también ser la consecuencia no intencional de la propia constitución de la norma [...] aquí tenemos en primera línea la pluralidad de significaciones de una palabra o secuencia de palabras en que la norma está reflejada [...] El derecho a ser aplicado forma, en todas sus hipótesis, una moldura dentro de la cual existen varias posibilidades de aplicación, de modo que es conforme al derecho todo acto que se mantenga dentro de la moldura del cuadro, que rellene esta moldura con cualquier sentido posible” (KELSEN, 1996, pág. 389/390).

En este punto, haciendo un paralelo con el problema de los conceptos jurídicos indeterminados, compartimos del pensamiento doctrinario según lo cual el intérprete deberá tener como objetivo la búsqueda de la única solución justa posible, no existiendo la amplitud infinitamente discrecional defendida por Kelsen. En realidad, el hecho de existir varias interpretaciones posibles no transforma la actividad del intérprete en un indiferente jurídico, el intérprete tiene la obligación de aplicar la interpretación que más se aproxime al sentido



de justicia. Aprovechando el ritmo de tal pensamiento, ya podemos antever la importancia de la definición de justicia fiscal para el objeto central de nuestra tesis, tema que será abordado en el próximo epígrafe. Tener una concepción de justicia fiscal compatible con la concepción de derecho tributario es imprescindible para conferir coherencia y legitimación a los resultados interpretativos dialécticos. La confluencia de los fundamentos de aplicación del derecho a través del consenso argumentativo de los sujetos de la relación tributaria solamente tendrá legitimidad y coherencia cuando reflejen la concepción de justicia fiscal pretendida constitucionalmente (compartida por todos).

Es interesante percibir que Kelsen ya reconocía que el debate existente entre los aspectos conceptuales de lo que sea creación y aplicación del derecho presupone una relativización compatible con el referencial metodológico, es decir, que una misma acción del operador del derecho puede ser concebida como aplicación y creación del derecho dependiendo del referente hipotético, una sentencia judicial o un acto administrativo serían aplicación del derecho en el que concierne a las normas que le son jerárquicamente superiores, pero creación del derecho, en relación a los actos de ejecución (KELSEN, 2007, pág. 124/126). Sin embargo, en el pensamiento kelseniano no hay espacio para la construcción intersubjetiva compartida, no hay la preocupación de mantener viva la presencia participativa y efectiva de la sociedad en la construcción circular de la substancia material normativa, persistiendo en la concepción racionalista kantiana de identidad entre derecho y Estado.²⁹ Siguiendo esta misma línea de raciocinio, tocaría solamente al Estado decir el derecho a ser aplicado y a la sociedad, por su parte, tocaría solo obediencia pasiva sin participación. En este punto, estamos de acuerdo con la reflexión de Alexy: *“Quien sostiene un modelo de reglas puro encomienda al sistema jurídico en tanto tal la realización de solo un postulado de racionalidad, es decir, solo el postulado de la seguridad jurídica. Sin duda la seguridad jurídica es una exigencia central, pero no es la única que formula la razón práctica al sistema jurídico”* (ALEXY, 1997, pág. 167). De hecho, no hay seguridad jurídica sin

²⁹ Estamos de acuerdo con el posicionamiento de SOUZA CRUZ (2013), según el cual la experiencia vivida por el intérprete, necesariamente intersubjetiva, afecta directamente a su comprensión de los sentidos posibles del texto, en la medida en que representa su apertura a las influencias pragmáticas provenientes del proceso.



juridicidad, del mismo modo que no hay cómo pensar en los principios de igualdad y capacidad contributiva sin tener en cuenta sus aspectos materiales.

Tampoco es posible hablar de juridicidad y justicia sin tener al menos como norte referencial un sistema normativo reflejado mínimamente en reglas previamente establecidas. Es inimaginable un sistema normativo tributario, por ejemplo, basado solamente en el deber cívico de colaboración espontánea de cada ciudadano, sin la previsión de una estructura de reglas de organización y fiscalización de la recaudación. Esto, para no decir otras consecuencias, prácticamente inviabilizaría toda y cualquier tentativa de previsión presupuestaria y organización futura de las acciones del Estado. De este modo, rechazamos la idea según la cual la mejor concepción del derecho sería la defendida por los iusnaturalistas. Los valores son importantísimos para la conformación del derecho, pero no son los únicos elementos del derecho, conforme comprobaremos: las normas jurídicas (reglas y principios) y los hechos también deben ser alzados al mismo rango de los valores.

Sin embargo, mismo siendo evidentes las contribuciones de la evolución hermenéutica formalista de la exégesis con las importantes aportaciones doctrinales de Savigny y de Kelsen, todavía referenciadas en la actualidad por la mayoría de la doctrina del derecho tributario, adelantamos, desde luego, que en el universo de teorías que han analizado el concepto de derecho, adoptaremos como norte didáctico la evolución y el cambio del pensamiento positivista en la actualidad hacia una postura pospositivista moderada, aceptando como coherentes las posturas que defienden la fuerza normativa de los principios.

En verdad, el positivismo clásico está sufriendo fuertes influencias del pensamiento sistemático del derecho, también conocido como *pospositivista* (SOUZA CRUZ, 2013, pág. 9) o *no-positivismo principalista* (GARCÍA FIGUEROA, 1998, pág. 29), donde la teoría de los principios, las teorías de la justicia y de la argumentación jurídica se apuntan como instrumentos esenciales para la aplicación del derecho en los conflictos jurídicos actuales de mayor complejidad, en los cuales el texto normativo no ofrece caminos saludables para la pacificación social. La conjugación de las tres teorías arriba noticiadas expone la necesidad de hacer una lectura transdisciplinar del objeto de nuestra investigación, como una red interconectada en donde no es posible aislar la actividad tributaria (normatizada por el derecho tributario) de la actividad administrativa (capitaneada por el derecho administrativo), ambas interconectadas con los dictámenes constitucionales (derecho constitucional).



De hecho, hay que reconocer que la actividad de la Administración tributaria, por su propia naturaleza (necesidad de tipificación previa de los tributos, por ejemplo), aparece disciplinada por reglas de un modo más cerrado y pormenorizado que las otras ramas del derecho, principalmente considerando la exigencia de un programa de acción financiera que permita un ordenado y regular flujo de los ingresos indispensables para la ejecución de las obligaciones presupuestarias del Estado. Sin embargo, cuando abordamos la temática de la actuación administrativa del Estado en el contexto del derecho administrativo, percibiremos que el modelo de pensamiento sistémico (no burocrático) viene ganando espacio en el mundo jurídico, eso porque busca focalizar las finalidades esenciales de los actos administrativos, permitiéndose un número mayor de instrumentos procedimentales que traigan mayor eficiencia y flexibilidad para la actuación de los funcionarios públicos, siempre que dichos instrumentos sean dirigidos al cumplimiento del interés público.

El pensamiento sistemático del derecho tributario propuesto por Klaus Tipke, por ejemplo, refleja una perspectiva capaz de mantener, en la práctica administrativa de la tributación, un equilibrio saludable de dos pilares básicos: la seguridad jurídica y la justicia fiscal. De hecho, la obra de Tipke puede ser considerada un punto de inflexión en la construcción de una teoría sistemática del derecho tributario, de tal modo que el propio autor reconoce que el derecho constitucional tributario forma la base para la teoría sistemática de la ciencia del derecho tributario. Conforme una de sus principales líneas argumentativas, debemos extraer del principio del Estado de Derecho *“una atribución que incluye la efectiva organización del derecho tributario, cuyo sistema es sustentado por principios de formal y material juridicidad. Esa teoría exige del legislador y del aplicador de las leyes la consecuente ejecución de principios de sustentación sistemática, un consecuente desarrollo del sistema de reglas ajustado al caso, que garantice justicia tributaria, seguridad jurídica en el derecho tributario y también oportunidad”* (TIPKE, 2008, pág. 72).

El modelo de interpretación defendido acertadamente por Tipke refleja la necesidad de aplicación siempre conjunta del derecho tributario con las reglas y principios constitucionales. Esto representa una importante aportación para la hermenéutica jurídica, con aras a la superación de la dicotomía excluyente entre reglas y principios. En realidad, las reglas y principios representan solamente reflejos de la normatividad que debe ser explorada por el intérprete. De hecho, en el contexto de la interpretación jurídico-administrativa de los conceptos jurídicos indeterminados que causan conflictos con ocasión de su aplicación



práctica, el mayor desafío de los operadores del derecho consiste precisamente en adoptar interpretaciones coherentes con la normatividad constitucional. Del mismo modo, no es posible la consecución de un sistema de recaudación tributaria más eficiente sin considerar los parámetros constitucionales (principios de igualdad, transparencia, eficacia, capacidad contributiva) y sin considerar igualmente los institutos propios del derecho administrativo, como por ejemplo la naturaleza jurídica de los actos administrativos consensuales y discrecionales.

Por lo tanto, más allá de la búsqueda por una seguridad jurídica en las leyes, el jurista está siendo constantemente llamado a interpretar el derecho según una normatividad constitucional para que sea posible garantizar una seguridad jurídica materialmente sostenible. Conforme demostraremos, precisamente en el capítulo tercero de la presente tesis, el principio de tipicidad guarda una conexión lógica con el principio de seguridad jurídica, pero no en una perspectiva de seguridad formal del texto frío de la ley, la conexión estaría en la búsqueda por una seguridad material del contenido normativo, es decir, la seguridad jurídica predicada en la ley no se confunde con su texto, tiene vinculación con su contenido.

El Tribunal Constitucional español ha señalado que la seguridad jurídica tiene una vertiente subjetiva, al proclamar que en el ámbito del derecho tributario *“el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad”*³⁰.

En definitiva, la aplicación de las fuentes del derecho en los días actuales no consiste en una actividad puramente mecánica. En la aplicación del derecho tributario la mayoría de los casos pueden ser subsanados a partir de una interpretación directa y objetiva, pero el problema reside justamente en las excepciones. El problema de la conflictividad decurrente de las interpretaciones unilaterales de conceptos jurídicos indeterminados presentes en el texto normativo tributario nos hace reflexionar sobre la importancia de la influencia participativa de los actores de la interpretación jurídica, principalmente en los actuales

³⁰ Vid. SSTC núm. 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º); núm. 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 4º); núm. 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3º); núm. 182/1997, de 28 de octubre (FJ 11º); núm. 234/2001, de 13 de diciembre (FJ 9º).



tiempos posmodernos, en donde el proceso de elaboración de textos normativos no consigue acompañar el ritmo de los influjos sociales.

Para los supuestos de hecho en que los legisladores, por una cuestión de técnica legislativa, suelen utilizar conceptos jurídicos indeterminados, el sentido de la norma jurídica no necesita ser establecido *a priori* y residir exclusivamente en las reglas positivadas en el texto normativo, el referido sentido normativo deberá ser extraído del ámbito jurídico que le sirve de base y complementado con los parámetros comunicacionales ofrecidos por las partes del conflicto; su investigación es una tarea que debe ser realizada en común por todos los juristas, moviéndose cada cual en su esfera de labor y utilizándose técnicas propias, pero estando todos inspirados por un ideal común, el de lograr, para cada caso específico, la solución más conforme al sentimiento de justicia, fundado en una conciliación de intereses de todas las ordenes, de los particulares, colectividades y Estado.

En verdad, la unidad de solución justa para los casos concretos solamente será obtenida a partir del análisis dialéctico de los fundamentos de aplicación proporcionados por las partes. La creencia kelseniana de que en estos casos cualquier dibujo sería válido para rellenar el cuadro del derecho no tiene conexión con la realidad de los hechos, del mismo modo que representa un gran peligro tener una concepción mitológica de los aplicadores del derecho, como si solo los jueces fuesen capaces de revelar la justicia en el caso concreto. Además, conforme desarrollaremos, el reconocimiento de la fuerza normativa de los principios no implica transferir a los aplicadores del derecho una margen de discrecionalidad interpretativa ilimitada, en verdad tal abertura de la norma jurídica viene acompañada de sus limitaciones y presupuestos de validez.

Sin embargo, mismo reconociendo la importancia de los problemas interpretativos generados en los supuestos arriba aludidos, la gran mayoría de los doctrinadores del derecho tributario siguen repitiendo la misma lógica del positivismo clásico. Alfredo Augusto Becker afirma que: *“Una vez creado el tributo, los intérpretes de la ley deben investigar su verdadera naturaleza jurídica y esta podría resultar, como hemos visto, del criterio subjetivo del interprete [...] y la única manera de salir del manicomio jurídico tributario es encontrar el criterio ‘objetivo’ que no dependa de los influjos subjetivos de cada interprete [...] practicabilidad y seguridad son especificidades del jurídico”* (BECKER, 1972, pág. 332/333). En este mismo sentido, sigue Geraldo Ataliba: *“la ley describe hipotéticamente un estado de hecho o un conjunto de circunstancias de hecho, y dispone que la realidad concreta, en el*



mundo fenoménico, de lo que fue descrito, determina el nacimiento de una obligación de pagar un tributo [...] la ley tributaria debe, so pena de tornarse ineficaz, describir exhaustiva y completamente las hipótesis de incidencia, en todos sus aspectos.” (ATALIBA, 2005, pág. 53). Tales posicionamientos son perfectamente defendibles en la gran mayoría de las situaciones judiciales determinables objetivamente por la ley tributaria, pero como ya hemos dicho, el problema está en la excepción, cuando el legislador no puede precisar el supuesto de hecho de modo claro y objetivo y cuando este mismo legislador no es capaz de viabilizar de modo integral la observancia del principio de igualdad material.

La gran cuestión no es que el intérprete tenga como reto la búsqueda de un sentido objetivo para la norma, tampoco nos parece que los influjos subjetivos del interprete puedan quedar al margen del fenómeno interpretativo. En realidad, la interpretación jurídica, antes concebida como un fenómeno individual y unidireccional, ahora debe ser analizada a través de un prisma intersubjetivo (teniendo en cuenta las argumentaciones de las partes y sus ponderaciones) e integralmente conectada con los hechos conflictivos y con los valores involucrados. En realidad, la creencia en una neutralidad fidedigna del interprete es tan mítica como la creencia en una justicia divina pacificadora. De hecho, independientemente de las percepciones individuales de cada interprete, lo que es esencialmente importante es que las interpretaciones estén conectadas de modo racional con las aportaciones intersubjetivas de las partes y con los valores involucrados en el conflicto. Obviamente que la adopción de tal modelo interpretativo exige no solo más participación de los ciudadanos sino también una nueva postura de los agentes públicos.

Es importante percibir, desde luego, que el derecho no puede ser confundido con la norma, el derecho debe ser comprendido como una red dialéctica y dinámica que siempre alimenta y es alimentada por el proceso comunicativo de las interpretaciones jurídicas de los hechos sociales. Tales interpretaciones jurídicas están en los discursos orientados hacia la aplicación del derecho (fundamentos de las decisiones judiciales y administrativas) y también están en los discursos orientados hacia la fundamentación teórica de las tesis contrapuestas (derechos enunciados por las partes del conflicto según sus particulares perspectivas de los hechos). Conforme señala Paolo Grossi:

“La génesis del derecho – es decir, su origen espontáneo en el seno de la sociedad – se encuentra en lo particular, tal y como se comprueba en la proto-historia humana, durante el largo devenir del proceso histórico y, asimismo, en nuestra evolutiva – o que, más bien,



pretende serlo – contemporaneidad. Ocurre así debido a esa dimensión esencial del derecho que es la carnalidad, o lo que es lo mismo, la causa de esa típica característica suya que consiste en estar escrito sobre la piel de seres humanos.”

(GROSSI, 2011, pág. 64).

El derecho no es constituido por un conjunto fijo de estándares jurídicos, sino que representa una construcción dialéctica y cambiante, donde la legitimidad no es extraída de la autoridad de las personas responsables de la resolución de los conflictos y tampoco de la autoridad de los representantes del poder legislativo. Ambas autoridades no hacen más que construir la estructura ósea del derecho. La atribución de carnalidad al derecho continúa siendo atribución cotidiana de los ciudadanos, en sus relaciones, en sus conflictos intersubjetivos. El derecho, en realidad, proveniente de la concordancia con los argumentos manejados, del encuentro de ideas y argumentos contrapuestos, siempre teniendo como elementos iluminadores los valores adoptados como premisas por el cuerpo social. Según Escudero: *“El derecho es un producto que no puede ser desarrollado al margen del comportamiento y esfuerzo humano (...) el derecho no es un producto de la naturaleza (...) Su existencia depende de lo que la gente considera y quiere que sea. De ahí que no pueda identificarse, estudiarse ni entenderse sin tratarlo como el producto social que resulta ser”* (ESCUDERO, 2010, pág. 404).

De hecho, si el derecho representa el conjunto dialéctico construido a partir de la sociedad, las normas, por su parte, no son el objeto de las interpretaciones jurídicas, en verdad son el producto de dichas interpretaciones, son los significados que los intérpretes atribuyen a las disposiciones normativas (reglas y principios) en un mecanismo de construcción permanentemente sintonizado con las perspectivas jurídicas de la sociedad. En definitiva, el derecho solamente adquiere su plenitud a partir del instante en que refleje los influjos comunicativos provenientes del mundo de la vida. Tales reflejos provienen de la comunicación captada de los espacios públicos que permitan el dialogo intersubjetivo entre las partes alcanzadas por la norma (SOUZA CRUZ, 2013, pág. 194). De este modo, deben ser bienvenidas las propuestas que tengan como objetivo el incremento de los escenarios públicos de comunicación, donde son potencializados los instrumentos capaces de captar los variados influjos y perspectivas que surgen dinámicamente en el seno de la sociedad.

De hecho, solamente con tal perspectiva el derecho puede alcanzar el grado necesario de estabilización y los ciudadanos pueden ser considerados co-participantes del



proceso de creación del orden jurídico social y democrático. En este punto, es válido recordar las teorías que abordan el tema de la actual existencia de una sociedad abierta de los intérpretes de la norma constitucional, donde el principio democrático presente en los Estados Democráticos de Derecho debe nortear todas las fases de interpretación y aplicación del derecho constitucional. En este punto, estamos de acuerdo con Haberle al afirmar que:

“Si una teoría de la interpretación constitucional quiere tomarse en serio el tema ‘Constitución y realidad constitucional’ – piénsese en la demanda de incorporación de las ciencias sociales, en las teorías jurídico-funcionales ya conocidas, así como en los nuevos métodos de la interpretación referida a la opinión pública y el bien común – entonces tiene que preguntar quién conforma la ‘realidad constitucional’” (HABERLE, 1997, pág. 168).

Así como Haberle, tenemos la percepción de la importancia de la actual sociedad pluralista de intérpretes del derecho, de modo que la democracia constitucional no debe ser practicada solo en el contexto de la legitimidad democrática representativa. El principio democrático debe igualmente ser aplicado en el proceso activo de interpretación de los fenómenos jurídicos, de modo que se haga posible la realización de un diálogo constructivo entre los ciudadanos y el Estado.

En ese mismo sentido, Eduardo García de Enterría nos recuerda que la democracia no es un simple procedimiento formal de designación de gobernantes, más allá del procedimiento democrático de elección de representantes, los ciudadanos siguen teniendo el derecho democrático a la participación política de las decisiones, incluso administrativas, esto porque *“aparte del derecho a la participación en la formación de la voluntad general, el ciudadano no se somete enteramente a esta, permanece como titular de derechos propios, que constituyen otros tantos límites del poder. Libertad, igualdad de derechos y democracia resultan por ello indivisibles”* (GARCÍA DE ENTERRÍA, 2000, pág. 68). Así, es posible concluir que no es suficiente la participación democrática del ciudadano en la elección de los legisladores y gobernantes. La existencia de derechos propios y limitadores del Poder del Estado suponen la existencia paralela de mecanismos democráticos y participativos que permitan que tales derechos puedan ser efectivamente practicados.

Igualmente, como los demás poderes públicos, el Poder Ejecutivo debe interpretar las leyes conforme a la Constitución, aunque tenga grado y amplitud distintos con relación a la interpretación judicial y legislativa. De hecho, la interpretación y aplicación del derecho por los funcionarios públicos tiene especial relevancia, una vez que impacta directamente en



la vida de los ciudadanos en sus actividades cotidianas, es decir, sus reflejos son sentidos de forma concreta y directa en el día a día de los ciudadanos. Según afirma Antonio López Pina:

“También los demás poderes públicos, el Poder Ejecutivo, las Comunidades Autónomas, interpretan la Constitución y esa interpretación de la Constitución tiene una especial relevancia en un sistema como el nuestro de corte federal, en la medida en que podría plantearse que el principio de interpretación de las leyes conforme con la Constitución habilita a determinados poderes a interpretar las leyes formales que emanan del Parlamento, de las Cortes Españolas, de manera conforme; y, por ejemplo, al hacer un desarrollo de la ley hacerlo no estrictamente en desarrollo de esa ley, sino de acuerdo con lo que se entiende que es la interpretación de esa ley conforme con la Constitución” (LÓPEZ PINA, 1987, pág. 30).

Así, en el contexto de la interpretación de la norma tributaria es posible igualmente hablar de pluralidad de intérpretes normativos. Las reglas y principios del derecho tributario son interpretados y aplicados por los propios contribuyentes en la misma medida en que el Estado tributante, a través de los funcionarios de las agencias tributarias, es igualmente llamado a participar en dicha interpretación. En España, por ejemplo, la actual redacción del art. 12.3 de la Ley General Tributaria española refleja expresamente la práctica hermenéutica inherente a la actividad administrativa tributaria, destacándose la pluralidad de intérpretes de la norma tributaria.³¹ El problema es que, cuando las interpretaciones de las partes involucradas (contribuyente versus Estado) llegan a resultados diferentes, la voluntad del Estado siempre es la primera aplicable, lo que, a su vez, favorece la judicialización del conflicto, no habiendo una sistemática favorable al diálogo y a la convergencia de argumentaciones jurídicas que tengan el objetivo de evitar o resolver el conflicto de modo no judicial. No es excesivo decir que esta divergencia de interpretación suele acontecer

³¹ Ley General Tributaria – “Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias. (...)3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda”.



exactamente cuando ambos los intérpretes están ante una norma tributaria que contiene conceptos jurídicos indeterminados.

Además de eso, en los casos de conceptos jurídicos indeterminados la interpretación y la integración unilaterales del derecho aplicable en el caso concreto pueden representar grave violación a los derechos de los ciudadanos contribuyentes que, en regla, no participan del proceso de toma de decisión administrativa. En muchos casos prácticos, conceptos jurídicos utilizados por el legislador tales como “activo financiero”, “insumos”, “renta”, “valor de mercado”, “actividad productiva”, “servicio”, etc., vienen provocando la eternización de demandas judiciales que podrían ser evitadas si los ajustes interpretativos fuesen tratados de modo más transparente y de modo que se garantice también la percepción inicial de los argumentos de los contribuyentes. En realidad, no hay cómo aislar la interpretación de referidos conceptos indeterminados del procedimiento de calificación de los hechos. Efectivamente, considerando la imposibilidad de realización de una subsunción directa, la interpretación jurídica y la calificación de los hechos deberán ser realizadas en cooperación, con la contraposición de argumentos y de elementos que complementan el sentido normativo. La antigua interpretación gramatical, basada en la lógica formal, cede espacio a una interpretación holística, más conectada con un sentido de lógica eidética³² (SOUZA CRUZ, 2013, pág. 205).

La ciencia jurídica moderna ha llegado a la conclusión de que las leyes son muchas veces insuficientes para resolver los numerosos problemas que plantea la vida práctica del derecho. En realidad, la textura abierta del lenguaje jurídico, o su vaguedad potencial, es inexorable. Siempre puede surgir un caso no previsto en la región de penumbra del

³² En la lógica formal, el intérprete debe seguir estándares predefinidos para llegar a un resultado predecible, un resultado ya previsto por el legislador. Los métodos de interpretación predecibles son insuficientes porque no ofrecen el espacio necesario para una actuación dialéctico-actualizadora y porque no suponen la apertura necesaria para la confrontación de los argumentos de las partes involucradas en el conflicto. De hecho, la interpretación no puede ser puramente gramatical porque la ley es textualmente ambigua e indeterminada; del mismo modo, no puede ser teleológica porque la búsqueda de una finalidad en la mente del legislador o en la oscuridad de la norma no revelada es tan mítico como creer que un único ser, imbuido en plena autoridad funcional, pueda ser capaz de decir el derecho con base en su propia razonabilidad individual. La idea de interpretación holística, defendida por Souza Cruz, parece ser un buen camino para seguir. Es decir, una interpretación que busca concretar la esencia del derecho a partir de factores externos a la norma jurídica, a partir de los argumentos de las partes y el cotejo de referidos argumentos con los valores y principios constitucionales. Obviamente que referida interpretación no puede ser realizada por un único intérprete: la cooperación es nítidamente necesaria.



significado de la regla, de modo que un sistema jurídico totalmente libre de vaguedad es imposible (STRUCHINER, 2005, pág. 15)³³. Es decir, pese a la aspiración del legislador de prever todas las hipótesis posibles, siempre quedan fuera de ellas casos no imaginados. Estos casos, por una cuestión de técnica legislativa, estarán en los textos de ley en la forma de conceptos jurídicos indeterminados. Por otro lado, también es común que el legislador utilice la transferencia de potestades discrecionales para la Administración Pública, con la finalidad de que el interés público pueda ser mejor garantizado en los casos concretos.

Por ello, los operadores del Derecho juegan un papel emprendedor en esta cuestión. Ellos no van a crear nuevas normas que eliminen las generalidades de la ley, pero sí pueden actuar en la búsqueda por la unidad de sentido justo extraíble de la norma a ser aplicada en el caso concreto. Crear una ley y expresarla en forma textual no es lo mismo que interpretar y aplicar el derecho en los hechos jurídicos de la vida. Como ya hemos tenido la oportunidad de decir, la norma no es el objeto de la interpretación jurídica, sino su producto (LARENZ, 1997, pág. 308), es decir, los dispositivos legales se constituyen en los objetos de la interpretación y las normas reflejan el resultado hermenéutico (GUASTINNI, 1998, pág. 20). En este mismo sentido, Humberto Ávila señala que:

“A matéria bruta utilizada pelo intérprete – o texto normativo ou dispositivo – constitui uma mera possibilidade de Direito. A transformação dos textos normativos em normas jurídicas depende da construção de conteúdos de sentido pelo próprio intérprete. Esses conteúdos de sentido, em razão do dever de fundamentação, precisam ser compreendidos por aqueles que os manipulam, até mesmo como condição para que possam ser compreendidos pelos seus destinatários” (ÁVILA, 2018, pág. 44).

Además, la legitimidad y validez del derecho tributario en la actual fase del positivismo tiene relación directa con la corrección material plasmada en los valores y principios constitucionales, es decir, no pueden hacerse sustentar solamente en dimensiones formales y textuales de las reglas jurídicas. La corrección material implica, a su vez, una

³³Al respecto, Ferrari Yaunner expone: “El proceso legislativo es casi siempre lento, la pronta modificación de una disposición normativa determinada con el fin de enmendar en ella algunos problemas de lagunas, es prácticamente una utopía. En este proceso inciden cuestiones de intereses políticos, prioridades legislativas, prudencia y complejidad de los órganos colegiados en los que se deposita esta función.” Véase FERRARI YAUNNER, M. *Los principios de legalidad y seguridad jurídica como fundamentos del proceso de integración del Derecho para colmar las lagunas de la ley en Cuba*. Tesis para optar por la categoría de Doctor en Ciencias Jurídicas, La Habana, 2010., pág. 71.



coherencia material y sistémica con los aspectos filosóficos, sociológicos e históricos que circundan la realidad jurídico-constitucional. En este sentido, para García Novoa:

“A la luz de la relevancia metodológica de la Constitución, que dota de racionalidad a la configuración del ejercicio de todo el poder público, el derecho financiero y tributario no puede entenderse ya si no es a partir de una visión sustancialista, que en su traducción práctica habrá que calificar, como vimos, de perspectiva principialista³⁴ sobre la realidad de la financiación pública” (GARCÍA NOVOA, 2002. Doc. 11/02).

Ante la real necesidad de comprender el derecho más allá de los problemas que su validez suscita, el positivismo clásico viene sufriendo una gradual actualización, de modo que el “pospositivismo” representa un reflejo de la adecuación de las teorías clásicas a los nuevos desafíos del derecho contemporáneo. Considerando que no es posible adoptar de modo aislado una teoría específica que venga a reflejar integralmente el verdadero concepto del derecho en la actualidad, entendemos como un movimiento jurídico actual importante el abandono de la vieja dicotomía existente entre el iusnaturalismo³⁵ y el positivismo clásicos, y aceptamos la corrección de las nuevas posturas moderadas del positivismo, centralizando nuestra atención en los puntos de las teorías contemporáneas del derecho que convergen en el sentido de permitir una abertura al dialogo entre los actores del proceso de interpretación y aplicación del derecho. En este sentido, la teoría tridimensional del derecho de Miguel Reale y las concepciones teóricas de Pérez Luño representan aportaciones claves para la construcción de nuestro posicionamiento en el presente trabajo.

³⁴ En este punto entendemos necesario esclarecer que los principios no pueden ser confundidos con los valores. Los valores son bienes inmateriales apuntados subjetiva y colectivamente por la sociedad como guías de conducta. Aunque que puedan tener vinculación con los valores sociales, los principios reflejan mayor grado de coactividad en la medida en que son poseedores de juridicidad, es decir, los principios reflejan normas jurídicas y los valores reflejan normas sociales. De todo modo, aunque sean categorías distintas, los dos (valores y principios) son necesarios para la concretización del derecho, ya que, conforme veremos, el derecho no solo se representa externamente a través de normas, sino que su composición supone la existencia de valores y de hechos.

³⁵En este punto, concordamos con la opinión de Santiago Niño para quien: “La concepción iusnaturalista puede caracterizarse diciendo que ella consiste en sostener conjuntamente estas dos tesis: a) Una tesis de filosofía ética que sostiene que hay principios morales y de justicia universalmente válidos y accesibles a la razón humana, b) Una tesis acerca de la definición del concepto de derecho, según la cual un sistema normativo o una norma no pueden ser calificados de «jurídicos» si contradicen aquellos principios morales o de justicia” (SANTIAGO NIÑO, 1983, págs. 27/28).



La Teoría Tridimensional del derecho tiene como punto de partida el estudio del derecho adoptándose una visión que engloba tres aspectos epistemológicos: el hecho jurídico, el valor, y la norma jurídica. Así, es destacada la ruptura del enfoque unilateral del derecho positivo dictado históricamente por el Estado, privilegiándose la comprensión del derecho como fruto de las relaciones sociales y del conjunto cultural de determinada época³⁶. Así, es posible decir que el derecho y la norma jurídica no se limitan a las disposiciones gramaticales de la ley, siendo mucho más que la mera voluntad del Estado o de los ciudadanos. Es el reflejo intangible de un ambiente cultural de determinado lugar y época, en que los tres aspectos – fáctico, axiológico y normativo – ejercen mutua influencia, estableciendo una relación dialéctica construida desde la perspectiva social. En definitiva, estamos de acuerdo con las palabras originales de Miguel Reale:

“Direito não é só norma, como quer Kelsen, direito, não é só fato como rezam os marxistas ou os economistas do direito, porque direito não é economia. Direito não é produção econômica, pero envolve a produção econômica e nela interfere; o direito não é principalmente valor, como pensam os adeptos do direito natural tomista, por exemplo, porque o direito ao mesmo tempo é norma, é fato e é valor” (REALE, 2003, pág. 91).

Considerando el proceso continuo de interferencia mutua entre los tres aspectos epistemológicos considerados por Reale, es posible concluir que el derecho siempre debe ser entendido como un fenómeno a ser construido, o sea, como una construcción inacabada que está siempre en formación. El derecho siempre es complejo y dinámico por su propia naturaleza, eso porque los hombres siempre buscan realizar valores nuevos, y cuando los alcanzan, quieren mayores garantías para ellos. Nosotros solamente podemos comprender la

³⁶ Sobre el tema son pertinentes y esclarecedoras las palabras de Antonio Enrique Pérez Luño, que nos recuerda la existencia de un cuarto elemento esencial para una concepción del derecho: “En cada una de las épocas que marcan el desarrollo del pensamiento jurídico, se advierte una peculiar sensibilidad. En cada etapa histórica del derecho predomina un determinado catálogo de vocaciones, preocupaciones y anhelos. Se cierne sobre cada cultura jurídica el imperativo de dar respuesta y desarrollar esos retos que informan la existencia colectiva. Si se parte de esas premisas, no parece aventurado identificar la sensibilidad jurídica de las diversas y múltiples teorías del siglo XX en contribuir a responder a los grandes retos de una sociedad en constante y acelerada mutación. No han faltado tampoco empeños teóricos dirigidos a perfilar métodos de análisis clarificadores del significado y función del propio derecho. Otras perspectivas doctrinales han tendido a privilegiar el estudio de la eficacia del derecho como mecanismo de ingeniería social; sin que sea lícito omitir la referencia a todos aquellos juristas contemporáneos que han mantenido un compromiso de fidelidad a la pervivencia de la secular tarea del derecho como cauce conformador de la sociedad bien ordenada, es decir, justa” (PÉREZ LUÑO, 2005, pág. 17).



evolución histórica del derecho en su desarrollo si comprendemos que el derecho es siempre una conducta humana en busca de valores (concepción dinámica y complementaria del derecho), a través de normas. La teoría tridimensional del derecho, con su dialéctica de la complementariedad, constituye un paso importante para el pensamiento sistemático de la ciencia jurídica (en oposición al pensamiento filosófico cartesiano del siglo XIX).

Entre las consecuencias más importantes de la superación del formalismo del pensamiento extremado del positivismo clásico cabe señalar la atribución de relevancia a la “experiencia jurídica” concretada a partir de los hechos y captada desde los espacios democráticos deliberativos, a la historicidad y los cambios en el Derecho positivo, y al contraste de los conceptos generales y abstractos propios del método lógico-formal con su vigencia real. Aquí, el aspecto más destacable de esta “superación” del positivismo clásico en el ámbito del derecho tributario será la toma en consideración, en la interpretación jurídica, de la fuerza normativa de los principios constitucionales integrativos presentes en el ordenamiento (LOZANO SERRANO, 1990). Siguiendo este mismo orden de ideas, Humberto Ávila esclarece:

“El ordenamiento jurídico establece la realización de fines, la preservación de valores y la manutención o búsqueda de determinados bienes jurídicos esenciales para la realización de aquellos fines y para la preservación. El intérprete no puede despreciar estos puntos de partida. Exactamente por eso, la actividad de interpretación refleja mejor una actividad de reconstrucción: el intérprete debe interpretar los dispositivos constitucionales tornando explícito sus versiones de significado según los fines y los valores inherentes al lenguaje constitucional” (ÁVILA, 2018, pág. 27).

En este escenario, el pensamiento positivista clásico no es suficiente para explicar la legitimación pluralista de los intérpretes de la norma tributaria, tampoco es suficiente para orientar los intérpretes hacia los comandos constitucionales en las situaciones en que la norma contiene conceptos jurídicos indeterminados. Aquí, reconocemos que la pluralidad de intérpretes y la fuerza normativa de los principios constitucionales representan aportaciones del pospositivismo que nos auxiliaran en la comprensión de la viabilidad constitucional de la transacción tributaria en las situaciones en que la ley tributaria no es suficiente, por si sola, para revelar la normatividad tributaria aplicable en el caso concreto.

El constitucionalismo viene sufriendo un gran número de cambios en países europeos y latinoamericanos. La “constitucionalización del orden jurídico” representa un



proceso histórico – jurídico que tiene como reflejo una profunda transformación en la concepción del derecho y en su aplicación. En una perspectiva histórico-temporal, es común la adopción como marco crucial del cambio de la postura dogmática la Segunda Guerra Mundial, ya que muchos teóricos del derecho rechazan el pragmatismo positivista impuesto pelo régimen Nazista. Sin embargo, también es cierto que tal régimen utilizó muchos de los cauces jus-naturalistas en la tentativa de justificar una supuesta superioridad de los orígenes germánicos. Tal postura, por consecuencia lógica, mucho influyó la aceptación pasiva del derecho creado específicamente para la manutención del poder del dictador.

Así, es preferible no adoptar estos marcos históricos como referencia temporal originaria del proceso evolutivo del pospositivismo. La evolución natural del pospositivismo tiene clara conexión con los avances teóricos del constitucionalismo y del pluralismo jurídico (GROSSI, 2011, pág. 105). En este sentido, estamos de acuerdo con Wolkmer, cuando afirma que:

“La importancia de la discusión sobre el pluralismo jurídico referido a la expresión de un ‘nuevo’ derecho, está plenamente justificada porque el modelo científico que sustenta el aparato de reglamentación estatal liberal-positiva y la cultura normativista lógico-formal, ya no desempeña su función primordial, como es la de resolver institucionalmente los conflictos del sistema, dándoles respuestas que restauren la estabilidad del orden establecido” (WOLKMER, 2006, pág. 33).

Doctrinadores como Paulo Caliendo, Casalta Nabais y Ricardo Lobo Torres pueden ser incluidos dentro del conjunto de autores que, en la actualidad, hacen un esfuerzo metodológico para la conformación del pensamiento sistemático (pospositivista) del derecho tributario. Este pensamiento sistemático tiene por característica el reconocimiento de la fuerza normativa de los principios extraídos del texto constitucional. Además de eso, está fundamentado en el conjunto de tres pilares conceptuales: la constitucionalidad de los derechos fundamentales³⁷, la reintroducción del problema de la justicia en la aplicación del

³⁷ La preocupación por los derechos fundamentales en la actividad tributaria es visible en el trabajo de Tipke, que entiende que “*cuanto más alta, sin embargo, sea la necesidad financiera del Estado, que deba ser suportada por sus ciudadanos, tanto más justa efectivamente debe ser manejada la generalidad e igualdad de la imposición*” (TIPKE, 2008, pág. 55).



derecho y el planteamiento de una nueva hermenéutica jurídica, la cual admite la fuerza normativa de los principios constitucionales (CALIENDO, 2009, pág. 179).

Según los defensores del pospositivismo, la complejidad de los actuales conflictos inherentes a la vida moderna globalizada y consecuente imposibilidad de previsión normativa totalizadora están provocando la sustitución del sistema normativo de reglas cerradas e intangibles por esquemas reglamentarios compuesto por normas abiertas, las cuales deben estar en sintonía con los principios constitucionales aplicables al caso concreto. Para Humberto Ávila *“como los dispositivos hipotéticamente construidos son resultado de generalizaciones hechas por el legislador, hasta la más precisa formulación es potencialmente imprecisa”* (ÁVILA, 2018, pág. 48). En ese mismo sentido, afirma Marco Aurelio Greco que:

“En la medida en que la realidad es compleja y, en último análisis, no existen hechos o conductas absolutamente idénticos [...] pretender que (en el campo de la tributación) el derecho puesto contenga la previsión exacta de todas y cada una de las conductas posibles es absolutamente irreal e intangible [...] los hechos no son inequívocos, ni cuanto a su ocurrencia ni cuanto a su significado, una vez que suponen valoraciones que exceden datos meramente empíricos” (GRECO, 2004. Págs. 62 y 374).

Estos principios constitucionales, según Dworkin, tienen fuerza normativa directa y también actúan como guías interpretativos indirectos en ocasión de su aplicación conjunta con las reglas infra constitucionales (DWORKIN, 1986, pág. 127). Además, la aplicación e interpretación de las normas abiertas exige una mayor conexión con la realidad de los hechos y participación de los destinatarios (AGUILÓ REGLA, 2007, págs. 665/675). En una primera mirada, es posible criticar, sin mayores temores, la existencia abundante de normas abiertas, principalmente cuando es perceptible la inseguridad jurídica que generan. No obstante, aunque el ideal regulativo sea un reto para perseguir, no podremos poner en duda el hecho de que hay numerosos factores políticos, incluso sociológicos, inherentes a la actual conjuntura social de la vida moderna, que hacen que el sistema de reglas cerradas sea insuficiente para acompañar y pacificar todos los conflictos que afloran en nuestra sociedad.

La verdad es que la propia democracia representativa está siendo sustituida por el concepto de democracia constitucional participativa, cuyo concepto no se confunde con el que se entiende por democracia popular. No significa hacer prevalencia de la voluntad de la minoría o de la mayoría, tampoco implica garantizar la supremacía de las políticas populistas.



En realidad, la democracia constitucional participativa tiene que ver con la aplicación de las normas constitucionales (reglas y principios) que posee aplicabilidad directa, sin olvidar la participación constructiva de los actores institucionales y sujetos en la conformación del derecho en el caso concreto, en donde la letra fría de la ley no atienda de forma plena el conflicto. Los principios constitucionales siempre actuarán como verdaderas brújulas en el proceso de interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados y en el propio proceso de ponderación de los valores involucrados (ALEXY, 2003, págs. 93/137). Para Cubero Truyo:

“El sistema tributario ha de asentarse en unos principios que, contruidos desde la coordinación, aseguren la preeminencia de la racionalidad y la estabilidad sobre la oportunidad política y las contingencias económicas. La consecución del sistema es el único modo de lograr la certeza y la razón del derecho” (CUBERO TRUYO, 1997, pág. 14).

En la actualidad, los antiguos conflictos de reglas son sustituidos por conflictos aparentes entre principios constitucionales, los cuales, a su vez, serán resueltos mediante la aplicación de las técnicas de ponderación y no mediante la aplicación de meta criterios puramente lógicos. Para el ejercicio de la ponderación entre los principios, la función del intérprete nos parece de singular importancia, considerando que la dimensión de peso de cada principio no está previamente establecida en la estructura normativa (ÁVILA, 2018, pág. 83). Por lo tanto, el modelo de la subsunción de las normas tiende a estar siempre acompañado del procedimiento de ponderación para la superación de las vaguedades normativas. Así, el problema de la justificación valorativa (juridicidad normativa) no es previo a la creación de la norma, sino contemporáneo a su aplicación, lo que hace que todas las reglas estén, de un cierto modo, abiertas a la conformidad con los principios constitucionales.

Además, estamos de acuerdo con Humberto Ávila cuando afirma que la conexión entre la norma y el valor no depende de características directamente extraídas del texto legal. En puridad, la referida conexión depende tanto de las razones utilizadas por el aplicador en relación con la norma aplicada, cuanto de las circunstancias evaluadas en el propio proceso de aplicación del derecho. En definitiva, según Ávila, la dimensión de peso de las normas (reglas y principios) tiene relación con el aplicador y con los hechos concretos. Además de eso, *“la atribución de peso depende del punto de vista escogido por el observador, pudiendo, en función de los hechos y de la perspectiva de sus análisis, una norma tener mayor o menor peso, o incluso ningún peso para la decisión”* (ÁVILA, 2018, pág. 83).



El análisis de la juridicidad de las nomas añade aspectos valorativos en los procedimientos tendientes a la aplicación del derecho, de modo que el razonamiento político de los legisladores se torna jurídico al mismo tiempo que el razonamiento jurídico de los operadores del derecho se politiza. Sin embargos, aunque las decisiones judiciales deban reflejar el contenido moral localizado en el propio ordenamiento jurídico, el intérprete aplicador del derecho no tiene amplia discrecionalidad de opciones. El criterio de corrección (coherencia) formal es insuficiente, no significando la automática corrección material, siendo imprescindible la verificación de la juridicidad de la norma en el caso concreto. De hecho, no sería loable afirmar que los jueces y agentes públicos son solo autómatas aplicadores de la ley, pues su actividad ante los conceptos jurídicos indeterminados es ardua y compleja, tiene una cuota de responsabilidad indiscutible, con los límites que impone la Constitución y la preservación de la legalidad del ordenamiento jurídico. Como señala João Batista Gomes Moreira:

“La neutralidad ideológica del juez es un abrigo conservador que incorpora y perpetua el liberalismo del siglo XIX. El proceso hermenéutico se caracteriza por la circularidad. Las convicciones sociopolíticas del juez, que han de reflejar las aspiraciones de la propia sociedad, interfieren en el análisis de la prueba, en la interpretación de los textos y en el encuadramiento jurídico de los hechos. El juzgador neutro, vinculado a la literalidad exegética, tiende a ser injusto, porque generaliza cuando no debe hacerlo, ignorando las peculiaridades del caso concreto” (GOMES MOREIRA, 2018, pág. 109).

Aunque la teoría de Dworkin tenga como intérprete central del derecho la figura del “Juez Hércules”, destacando el protagonismo del juez como aglutinador de los influjos sociales e individuales que fundamentan el discurso de aplicación del derecho en el caso concreto, entendemos que la aplicación del derecho en la instancia administrativa también utiliza los discursos de aplicación para fundamentar los actos administrativos. Además, es necesario decir que el juzgador y el agente público solamente podrán ser comparables a poderosas figuras míticas cuando sus decisiones y actos tengan como substrato natural la efectivamente participación y confrontación argumentativa de todos los interesados en el caso concreto. Concebir la figura de un Juez Hércules fuera del marco teórico de una comprensión dialéctica del derecho sería transferir a los juzgadores un poder sobrenatural de omnisciencia que ellos no tienen.



Desde el nuevo paradigma (pospositivista), la aparente “discrecionalidad” del sujeto llamado a interpretar la vaguedad normativa no se concibe ya como libertad en el sentido de ser permitido elegir cualquier opción (libertad defendida por Hart)³⁸, sino más bien en el sentido de responsabilidad, de ese tipo especial de deberes que llamamos responsabilidades funcionales (LIFANTE VIDAL, 2002, pág. 424). Es decir, en un escenario de interpretación y aplicación jurídica de un concepto jurídico indeterminado, el aplicador del derecho tendrá la responsabilidad de motivar adecuadamente su decisión, de modo que torne nítido que adoptó la única solución justa aplicable para el caso concreto.

Como ya hemos dicho en el epígrafe anterior, en los casos de conceptos jurídicos indeterminados, el propio sistema jurídico constitucional reflejará el derecho aplicable, de modo que cabe al intérprete considerar estos indicativos legales/constitucionales como puntos de partida para la revelación del derecho aplicable. En la búsqueda de esta única solución justa el intérprete no actuará como una máquina que confronta automáticamente los hechos con la ley aplicable. En verdad, la solución será única y justa en tanto cuanto la norma (regla o principio) sea resultante de un proceso dialéctico con los hechos, valores e intereses involucrados en el caso concreto. Al describir el pensamiento de Hart, Victor Manuel Rojas Amandi afirma correctamente que: *“si las reglas no prescriben de modo objetivo como debe resolverse un caso determinado, conforme a un sistema puro de reglas, el juez debería decidir sin fundamentación jurídica alguna, o no decidir. Este sería un problema que sólo se podría resolver en el caso de que el legislador fuera capaz de emitir reglas jurídicas que previeran criterios de decisión para cualquier caso que se pudiera presentar en el futuro, lo*

³⁸ Conforme Victor Manuel Rojas Amandi: *“Cuando existen casos poco claros o reglas jurídicas contradictorias, Hart no postula la necesidad de llevar a cabo valoraciones morales del Derecho desde dentro del sistema jurídico; más bien, considera que al juez le asiste la facultad para recurrir a criterios extrajurídicos. La cuestión sobre el valor epistémico del concepto de derecho explota como punto controvertido con la obra de Hart, sin perjuicio de que surja en textos anteriores como la Reine Rechtslehre de Kelsen en 1934. Luego avanzó en la historia de la filosofía del derecho con el debate Hart-Dworkin, donde el norteamericano lanzó una serie de críticas en Taking Rights Seriously (1977), lo que se continuó hasta la respuesta de Hart en la (póstuma) segunda edición a The Concept of Law (1994) que contaba con un Postscript donde él contestó a sus críticos, principalmente, Dworkin”* (ROJAS AMANDI, 2006, págs.355/415).



que desde luego no resulta humanamente posible” (ROJAS AMANDI, 2006, págs.355/415)³⁹. Este es el punto fundamental que nos hace aceptar la posición de Dworkin. Por eso las reglas deben ser complementadas y conformadas con la vinculación que tienen con la normatividad constitucional (reglas y principios constitucionales).

De hecho, para el referido filósofo, los individuos también pueden tener derechos que son anteriores a los creados expresamente por la legislación ordinaria, es decir, la fuerza normativa de los principios constitucionales es aplicable directamente en el proceso de interpretación del derecho. De este modo, adoptando una postura positivista moderada, concordamos con Víctor Manuel Rojas Amandi al defender que Dworkin mantiene un distanciamiento de la concepción positivista de Hart, para quien el derecho puede ser representado como la suma del conjunto de reglas que cumplen los criterios de validez establecidos por una regla maestra del sistema, la que se denomina “regla de reconocimiento” (ROJAS AMANDI, 2006).

En este punto, hay que destacar que no estamos de acuerdo con la posición de Luis Pietro Sanchís, para quien la concepción del derecho según la visión de Dworkin podría confundirse con el iusnaturalismo clásico. Según Pietro Sanchís, la censura de Dworkin a la teoría positivista clásica del derecho descansa realmente en una concepción distinta de la que el derecho significa, ya que los principios, en cuanto valores sociales, son elevados a una categoría superior, igualándose el derecho a un sistema de moralidad, o sea, una concepción iusnaturalista del derecho (PIETRO SANCHÍS, 1992, pág. 89). Empero entendemos ser equivocada referida reflexión, una vez que el aparente conflicto señalado por Sanchis considera que principios y valores son las dos caras de una misma moneda. En realidad, conforme ya hemos tenido la oportunidad de decir, los valores son bienes inmateriales compartidos subjetiva y colectivamente por la sociedad como guías de conductas. Los principios, a su vez, aunque puedan tener vinculación con los valores sociales, reflejan mayor

³⁹ Conforme señala Rojas Amandi “es posible decir que Dworkin pretende refutar tres tesis positivistas, las cuales pueden ser agrupadas según: a) el status lógico de las reglas y de sus fuentes (refuta que el derecho consiste sólo en reglas, las que sólo con base en su origen pueden ser examinadas por cuanto hace a su validez o pertenencia al sistema y que sólo de esa forma se pueden distinguir de las normas de otros tipos de sistemas normativos como sería la moral o las reglas de trato social; b) la fundamentación de las decisiones (refuta que el juez en casos difíciles tenga una facultad discrecional que le permite decidir según parámetros extrajurídicos y; c) el uso de la normatividad de los principios (refuta que en casos difíciles el juez declara el derecho que aún no existe)” (ROJAS AMANDI, 2006, págs.355/415) .



grado de coactividad en la medida en que son poseedores de juridicidad, es decir, los principios reflejan normas jurídicas y los valores reflejan normas sociales.

En realidad, el concepto de derecho, según la posición de Dworkin, tiene como punto de partida una concepción pospositivista del derecho, es decir, el derecho es formado por un sistema de normas (reglas y principios) que deben obediencia al comando normativo de la Constitución. En las situaciones en donde la ley ofrece al intérprete conceptos jurídicos indeterminados e incongruencias textuales que causan conflictos en su aplicación práctica, el operador del derecho deberá siempre utilizar la normatividad constitucional para solucionar los aparentes conflictos y generalidades de la ley, es decir, la coherencia material de la norma jurídica será encontrada en el propio sistema jurídico.

El propio Pietro Sanchís, en su obra *Constitucionalismo y Positivismo*, manifiesta su concordancia con Dworkin al decir que: *“En efecto, a diferencia de los viejos principios generales, que eran el fruto de peculiares técnicas interpretativas - por lo demás discutibles desde una perspectiva positivista -, los principios constitucionales más bien estimulan el desarrollo de nuevas formas de razonamiento jurídico. Así, suele decirse que estos principios no se aplican a la manera de ‘todo o nada’, sino que son razones para decidir cuyo peso depende del caso concreto”* (PIETRO SANCHÍS, 1997, pág. 20). Para Dworkin el conjunto de reglas del sistema jurídico de ninguna manera agota la totalidad de elementos componentes del ordenamiento jurídico. Más allá de una simple concepción del derecho como un conjunto de elementos preestablecidos y estáticos, es defendida una concepción del derecho como resultante de una praxis social dinámica que está en constante movimiento. Por más contradictorio que pueda parecer, la verdadera seguridad jurídica del derecho reside en su dinamismo: conferir carácter estático puede generar graves distorsiones de juridicidad.

En la actividad administrativa tributaria no podría ser diferente, la libertad de los agentes públicos que realizan la interpretación y aplicación de la norma igualmente no es ilimitada. Efectivamente, adoptando la perspectiva del derecho sistemático de Klaus Tipke y las aportaciones de Dworkin sobre el tema de la juridicidad normativa, es posible afirmar que, estando el intérprete ante conceptos jurídicos indeterminados, no hay que hablar propiamente de “libertad discrecional interpretativa”. De hecho, considerando que los principios constitucionales contienen fuerza normativa directa e integrativa, el operador del derecho podrá encontrar en los principios constitucionales la juridicidad necesaria para la interpretación jurídica del concepto indeterminado. Así, la Administración está vinculada a



la ley y, por encima de ésta, al derecho en el sentido de los principios que han encontrado expresión en la Constitución o que subyacen de un modo reconocible bajo las leyes.

La Administración tributaria, en su funcionamiento ordinario lleva a cabo una constante actividad interpretativa de reglas materializadas en textos legales. Esta actividad hermenéutica debe ser realizada en conformidad con el ordenamiento jurídico constitucional y, en particular, en atención a las reglas generales de interpretación. Por supuesto que dicha interpretación, a la vez que se materialice en acto administrativo, podrá ser revisada mediante los procedimientos habituales y, en último caso, podrá ser discutida ante los tribunales. Sin embargo, cuando se presenta un caso de concepto jurídico indeterminado o cuando la Administración Pública deba actuar con un cierto margen de discrecionalidad administrativa conferida por el legislador, la autoridad administrativa responsable de la aplicación del derecho debe tener como elementos normativos centrales los principios constitucionales, *“que funcionan más como una brújula o directriz, que como un camino preestablecido”* (ROJAS AMANDI, 2006). La dimensión del peso de los principios debe ser evaluada en un proceso interpretativo circular que incluye el análisis de los hechos y de los valores involucrados en el caso concreto.

En definitiva, en el tema de la actividad interpretativa e integrativa del derecho, el poder inexorable de los principios jurídicos constitucionales debe fornecer las premisas fundamentales para todos aquellos operadores del derecho, incluso para el propio ciudadano. El principio de eficacia (‘eficiencia’ en Brasil), por ejemplo, debe nortear la actividad administrativa tributaria, siendo determinante incluso cuando los agentes administrativos son obligados a realizar actos con contenido de discrecionalidad.

Para la fundamentación de nuestras tesis, sin embargo, no sería suficiente tratar en el presente apartado solamente de los casos de interpretación de conceptos jurídicos indeterminados. Como ya hemos tenido la oportunidad de adelantar, entendemos que la transacción tributaria puede ocurrir también en ciertas hipótesis en que el legislador, por una cuestión de estrategia fiscal de recaudación y técnica legislativa, ofrece al agente público la oportunidad de actuar de modo más discrecional, según parámetros del interés público. Aunque vayamos analizar referido modelo transaccional con mayor especificidad en los próximos epígrafes, entendemos que debemos igualmente relacionarlo con nuestro marco teórico pospositivista.



Es cierto decir que la vinculación textual inherente a los actos administrativos reglados y la libertad discrecional de los actos administrativos discrecionales reflejan los extremos de una supuesta flexibilización otorgado por la ley a los funcionarios públicos. Sin embargo, hasta en los actos con gradación legal máxima de libertad, siempre los funcionarios públicos estarán limitados por los elementos intangibles de los actos administrativos (atribución funcional, finalidad y forma) y por el interés público que justifica la práctica del referido acto discrecional. En dicha discrecionalidad administrativa la norma (regla) establece expresamente quien puede adoptar el acto (atribución funcional), cual la finalidad a ser perseguida, y cual el procedimiento a ser observado. Además, todo acto administrativo discrecional debe tener su motivación vinculada a una finalidad predeterminada por el legislador. El único elemento del acto discrecional que refleja un cierto grado de libertad de opción es el propio objeto del acto administrativo, pero referido elemento también debe ser conectado al interés público tutelado constitucionalmente. En todos los casos, por fin, deben ser observados los principios constitucionales de transparencia, buena fe, moralidad, impersonalidad y eficiencia. La fuerza normativa de los principios constitucionales debe actuar de modo directo y vigilante.

En realidad, es posible decir que nunca el acto administrativo será totalmente discrecional, una vez que el funcionario público estará vinculado a la normatividad de los principios y derechos constitucionales, especialmente al principio de razonabilidad y a la observancia de los derechos fundamentales. Sin duda, la Administración tributaria al ejercer su facultad de fiscalización practica actos discrecionales inherentes a su potestad ejecutoria. Tales actos deben ser idóneos y deben ser guiados según parámetros normativos constitucionales a fin de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y, por ende, alcanzar una eficiente y mayor recaudación, pero al mismo tiempo se debe practicar un procedimiento fiscalizador que garantice la máxima observancia de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En este sentido, resulta oportuno recordar que esta misma interpretación ha sido defendida por el Tribunal Supremo de España en una reiterada jurisprudencia en la que ha subrayado que *“la afirmación, sin más, de que una determinada doctrina provoca una reducción de los ingresos fiscales del Estado no lleva como consecuencia automática que sea gravemente dañosa para el interés general, pues, desde la perspectiva fiscal, este último no consiste en recaudar, sino en obtener la recaudación que derive de la realización de un*



sistema tributario justo, mediante la puesta en práctica de los principios que proclama el artículo 31 de la Constitución Española”⁴⁰.

Por lo tanto, estas facultades discrecionales deben ser ejercidas dentro del marco del principio de constitucionalidad, de lo contrario estaríamos ante un acto, más que discrecional, abusivo y reñido con el ordenamiento jurídico, máxime si tenemos un modelo de Estado Democrático de Derecho. Además, aunque destinadas más a un contexto de elaboración reglamentaria, hay que destacar las esclarecedoras palabras de Alonso González y Andrés Aucejo, según las cuales: *“El principio de legalidad, también en el ámbito tributario, es crecientemente compatible con la apertura de espacios discrecionales a los Gobiernos y Administraciones a fin de que decidan lo conveniente al interés general, aprobando en su caso reglamentos ejecutivos con una mayor o menor textura discrecional”* (ALONSO GONZÁLEZ y ANDRÉS AUCEJO, 2017, pág. 92).

Efectivamente, el concepto de derecho contiene un significado interpretativo que no se deja encerrar en una fórmula matemática. El significado de derecho, según Dworkin, depende más de interpretaciones judiciales, prácticas, hechos concretos etc., es decir, el concepto interpretativo del derecho es más flexible que el simple concepto criteriológico⁴¹. De este modo, el derecho no puede ser interpretado de forma hermética y solamente a través de criterios previamente establecidos. La apertura legislativa para el universo de las técnicas consensuadas de resolución de conflictos, dentro de la actividad ejercida por la Administración pública, representa un importante instrumento que puede aproximar el derecho de la realidad social que le confiere validez.

Luis Recasens Siches formula una propuesta interesante sobre el tema de las normas individualizadas (descubiertas en el momento de la interpretación jurídica). Según el autor, las normas que denomina “individualizadas” – porque se aplican al caso concreto, sea por las partes sea por el juez, - son tan normas como las normas “generales”- previstas

⁴⁰ Véanse los Autos del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2017 (núm. Rec. 256/2017) y de 5 de abril de 2017 (núm. 1714/2016). Según la interpretación mantenida por el Tribunal Constitucional, los principios generales enumerados en el artículo 31, generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad e interdicción de la arbitrariedad, pueden considerarse como aspectos parciales de un único principio, el principio de justicia tributaria: por lo que su análisis individualizado deberá tener en cuenta la vinculación existente entre ellos.

⁴¹ El concepto criteriológico se entiende como aquel que tiene ciertas propiedades identificables y desde allí se puede inferir lógicamente el significado del concepto que se intenta definir.



abstractamente en el ordenamiento jurídico. Incluso serían consideradas normas más perfectas, o más completas, ya que resultarían de la acción concreta de la vida (RECASENS SICHES, 1970, pág. 213).

Aunque la concepción del derecho según la tesis de Dworkin tenga como punto central la praxis interpretativa judicial, su entendimiento también puede ser extendido para el ámbito de las prácticas administrativas y de los obligados tributarios⁴². Siguiendo la misma línea de pensamiento desarrollada por Víctor Manuel Rojas Amandi, es posible decir que “*el método de interpretación utilizado por los operadores del derecho debe ser un método de descubrimiento, es decir, que obtiene su resultado a partir de una combinación de crítica y de creación. Dicho método le proporciona a quien lleva a cabo la praxis social interpretativa su mejor sentido*” (ROJAS AMANDI, 2006). Con esto, todo aquello que pertenece a las prácticas jurídicas y que constituye el trabajo de los jueces, abogados y funcionarios públicos, no es más que el resultado de una interpretación del material jurídico actual – reglas, principios, jurisprudencia y teorías.

Sin embargo, es importante destacar que Dworkin, a partir de su trabajo seminal sobre los principios, deja de centralizar su atención en la distinción entre reglas y principios, manteniendo la distinción únicamente para poner en evidencia la existencia de diferentes criterios interpretativos del derecho. En esto aspecto, conforme será mejor explicado adelante, tiene razón Humberto Ávila, al defender que no todos los principios pueden ser relativizados en contraposición a principios contrarios. La fuerza normativa de algunos principios constitucionales estructurales es de aplicabilidad inmediata y no está condicionada al ejercicio de la ponderación.

Según Humberto Ávila, cuando la constitución posee reglas o determinados principios estructurales del ejercicio del poder o que confieren parámetros permanentes de aplicación, el intérprete no puede relativizar estos comandos en nombre de la ponderación, o

⁴² Según la Ley General Tributaria española, en su art. 83: “*Ámbito de la aplicación de los tributos.1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua. (...)*”.



sea, no es posible graduar la aplicación de estos principios como si fueran descartables o desproveídos de normatividad (ÁVILA, 2018, pág. 157).

En su gran mayoría, *“los principios muestran un carácter de relatividad que se manifiesta en el hecho de que la determinación de su peso preciso sólo se puede llevar a cabo analizando cada caso concreto, lo que supone un procedimiento interpretativo”* (ROJAS AMANDI, 2006). Empero, hay que tener en cuenta que algunos principios constitucionales (como por ejemplo el principio de moralidad, expresamente reflejado en el art. 37 de la Constitución de Brasil) poseen fuerza normativa directa y no pueden ser objeto de relativismos axiológicos. En puridad, la fuerza normativa de algunos principios puede ser mejor caracterizada como condición estructural, como defendió Nozick, en el sentido de orientar necesariamente la organización y la actuación estatal, sin que pueda ser graduada en el supuesto de hecho (NOZICK, 1975, págs. 30/32). En definitiva, no todos los principios constitucionales están puestos para actuar en el ejercicio jurídico de la ponderación. Los actores de la interpretación jurídica tienen que saber distinguir los principios constitucionales ya que estos principios no forman un bloque homogéneo poseedor de características indisolubles. En verdad, hay principios que pueden ser contrapuestos a otros, así como también hay principios cuya eficacia es estructural y, por lo tanto, siempre deberá ser aplicado de modo inflexible.

Como sabemos, en los Estados Constitucionales de Derecho, la rigidez constitucional (limitaciones formales, materiales y temporales para el cambio del texto constitucional) tiene como consecuencia la jerarquía normativa con la efectiva imposición de la Constitución sobre la ley. La fuerza normativa de la Constitución es ejercida de forma directa y predominante sobre las leyes, lo que conlleva a un estado de vinculación de todas las interpretaciones legales a los cauces emanados de las normas constitucionales, produciéndose una “sobreinterpretación” de la Constitución.

La interpretación de la ley pasa a ser vinculada a los límites impuestos por la Constitución, es decir, de todas las interpretaciones posibles, los operadores del derecho deben rechazar las que son incompatibles con la Constitución. Las cuestiones y conflictos de naturaleza política pasan a ser tratados como cuestiones de naturaleza eminentemente constitucional, ampliándose las atribuciones jurisdiccionales de los jueces, lo que converge inevitablemente para el fenómeno cada vez más frecuente de “judicialización de la política”.



Muchos autores, a ejemplo de Francisco Laporta (2007) y Lenio Streck (2008), critican el camino que el actual constitucionalismo está siguiendo. Hablan de que es demasiado poder conferido a los Jueces; que el Estado de Derecho está cambiando en Estado de las Instituciones; que los cambios vienen provocando un verdadero retroceso en la seguridad jurídica, dando entrada a la arbitrariedad y al casuismo en la aplicación del derecho. Sin embargo, mucho más allá de tales planteamientos críticos, todos situados en ámbito de las decisiones judiciales, es interesante verificar si esta evolución de la cultura jurídica viene siendo acompañada por nuevos paradigmas teóricos del derecho justificantes de la sustitución directa de la ley por el comando normativo constitucional, de la ampliación de los mecanismos extrajudiciales de resolución de conflictos y de la ampliación del rol de actores legitimados para la labor interpretativa del derecho.

La fluidez y flexibilidad interpretativa de algunas de las normas-principios constitucionales pueden generar una percepción y aplicación equivocada del derecho constitucional, dando márgenes a ciertos “relativismos axiológicos”. Sin embargo, en el mecanismo de la interpretación y aplicación del derecho según los parámetros constitucionales el intérprete deberá siempre tener en mira que, aunque exista una variedad de posibilidades interpretativas partiendo de la expresión genérica de las normas y principios constitucionales, para cada caso concreto existirá solamente una única solución justa que perseguir, la cual deberá ser descubierta por el aplicador del derecho o juzgador.

En el contexto de esta búsqueda por la univocidad de la interpretación constitucional en el marco del principio de igualdad ante la ley, el Tribunal Constitucional Español en su Sentencia 144/1988, de 12 de julio (ECLI:ES:TC:1988:144) afirmó que:

“El principio de igualdad no supone la exigencia absoluta de que todos los órganos judiciales interpreten siempre del mismo modo la Ley, esto es, no ya cada precepto en concreto, aisladamente considerado, sino en su conexión con la Constitución y todo el resto de nuestro ordenamiento. Esta exigencia no va referida, como la anterior, a la necesidad de no establecer diferencias entre los justiciables, sino a la de asegurar que todos y cada uno de los preceptos que integran nuestro derecho objetivo son entendidos siempre del mismo modo por todos y cada uno de los múltiples titulares del Poder Judicial (...). Que tal univocidad, la homogeneidad en la interpretación, sea un objetivo que alcanzar en un Estado de Derecho (artículo 1.1 C.E.) e incluso una finalidad que el legislador debe



perseguir para dar realidad al principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 9.3 de nuestra Constitución, es, naturalmente, cosa fuera de toda duda”.

Efectivamente, concordamos con Josep Aguiló Regla al señalar que *“hay normas cuya validez no descansa sobre criterios formales, sino materiales. Este es el caso tanto de las normas implícitas como el de las normas necesarias. La juridicidad de las normas implícitas depende de su coherencia valorativa con otras normas del sistema que sí son válidas formalmente”* (AGUILÓ REGLA, 2007). De hecho, la normatividad extraíble del principio del debido proceso legal, por ejemplo, solamente puede tener aplicación directa cuando partimos del supuesto de que hay otra norma que dicta el procedimiento (trámite legal) correcto que debe ser obedecido. En definitiva, estamos de acuerdo con las ponderaciones de Robert Alexy, para quien:

“La Constitución no es ya solo base de autorización y marco del derecho ordinario. Con conceptos tales como los de dignidad, libertad e igualdad y de Estado de Derecho, democracia y Estado social, la Constitución proporciona un contenido substancial al sistema jurídico. En la aplicación del derecho esto se muestra en la omnipresencia de la máxima de proporcionalidad y su tendencia ínsita a reemplazar la subsunción clásica bajo reglas jurídicas por una ponderación según valores y principios constitucionales” (ALEXY, 1997, pág. 159).

En realidad, el derecho se ha materializado y, en consecuencia, ya no puede ser visto sólo como expresión de una racionalidad de tipo formal. El gran desafío del jurista posmoderno es saber repensar las fuentes del derecho, de modo que las viejas concepciones reduccionistas pragmáticamente difundidas en la modernidad sean superadas. En el ámbito de la aplicación del derecho, por su parte, hay que tener en cuenta la enseñanza jurídica difundida por Santi Romano y Paolo Grossi, para quienes el derecho es anterior al Estado y no puede ser resumido al pragmatismo jurídico cerrado en paredes geométricamente inquebrantables.

La percepción del derecho que se extrae del concepto de ordenamiento jurídico de Santi Romano no es otra que la de recuperación de una lectura de los hechos y, en cuanto tal, de una recuperación del particularismo en el ámbito jurídico. La idea de ordenamiento jurídico sustituye el monólogo antes existente entre Estado/derecho por el diálogo entre derecho/sociedad (SANTI ROMANO, 1946, pág. 27). Según afirma Pérez Luño:



“La repercusión expansiva del pluralismo jurídico está conduciendo al progresivo abandono de los postulados de la unidad y de la jerarquía normativa en función de lo que se denominan ‘sistemas de interlegalidad’, o sea, de la intersección de sistemas de áreas y niveles jurídicos sobrepuestos e interrelacionados de forma asimétrica, a partir de múltiples redes de juridicidad. La interlegalidad vendría a ser la dimensión fenomenológica del actual pluralismo jurídico propio de la postmodernidad, que ha supuesto la pérdida de la jerarquía normativa basada en la soberanía del Estado, que ha sido sustituida por formas de legalidad porosa o porosidad jurídica propias de un ordenamiento jurídico difuso, donde las fuentes no operan a partir de criterios de jerarquía verticales, sino horizontales basadas en pactos y transacciones” (PÉREZ LUÑO, 2011, pág. 91).

En este mismo sentido, de Paolo Grossi extraemos que los cambios sociales globalizantes están influyendo de modo directo en el sistema de fuentes del derecho, de modo que la función del intérprete ocupa ahora un protagonismo jamás visto: debe ser capaz de armonizar la dinámica social con la estática de los textos legales (GROSSI, 2010, pág. 344). Del mismo modo, Alfonso de Julios Campuzano afirma que *“la sociedad global se ha traducido, en el plano jurídico, en un panorama de normatividades transversales, en las que las reglas de carácter internacional, nacional y local se confunden: el derecho aparece como una red difusa de tramas normativas”* (DE JULIOS-CAMPUZANO, 2009, pág. 91). Por otro lado, la idea del derecho en forma de red tiene conexión con una nueva perspectiva de la sociedad postmoderna. Según afirma Castells:

“La revolución de las tecnologías de la información y la reestructuración del capitalismo han inducido una nueva forma de sociedad, la sociedad red, que se caracteriza por la globalización de las actividades económicas decisivas desde el punto de vista estratégico, por su forma de organización en redes, por la flexibilidad e inestabilidad del trabajo y su individualización, por una cultura de la virtualidad real construida mediante un sistema de medios de comunicación omnipresentes, interconectados y diversificados, y por la transformación de los cimientos materiales de la vida, el espacio y el tiempo, mediante la constitución de un espacio de flujos y del tiempo atemporal, como expresiones de las actividades dominantes y de las élites gobernantes” (CASTELLS, 1998, pág.23).

Los estándares modernos de la teoría de fuentes del derecho vienen cambiando sus perspectivas, admitiéndose una abertura al dialogo de fuentes del derecho. En este sentido, Marques, acogiendo la teoría del dialogo de fuentes de Erik Jayme, entiende que el jurista



posmoderno deberá siempre buscar en la Constitución la respuesta para las antinomias modernas y para la complejidad del sistema normativo.

De hecho, la teoría del diálogo de fuentes debe ser vista como método plausible de coordinar las diferentes fuentes normativas que componen el ordenamiento jurídico, de modo a visualizarlo como un sistema coherente, además de reducir la complejidad y realizar valores constitucionales, promoviendo una relectura de los tradicionales criterios para solucionar las controversias (MARQUES, 2004, pág. 45). Aunque los métodos más tradicionales de la hermenéutica continúen suficientes para la mayor parte de la solución de conflictos normativos, algunas antinomias y anomias, dentro de un contexto de pluralidad de microsistemas normativos, como las decurrentes de la colisión de preceptos normativos generales y específicos, exigen innovaciones cuanto a los instrumentos interpretativos que serán utilizados para solucionar el conflicto de normas.

Haciendo un análisis más práctico, es interesante decir que la jurisprudencia brasileña ya viene adoptando la teoría del dialogo de fuente en los escenarios de los conflictos jurídicos tributarios. En materia de ejecución fiscal, el Superior Tribunal de Justicia brasileño (STJ)⁴³ viene acogiendo esta teoría, conforme quedó consagrado en el Recurso Especial n. 1.272.827/PE, de 22 de mayo de 2013, de relatoría del ministro Mauro Campbell Marques y en el Recurso Especial n. 1.184.765/PA, de 25 de junio de 2010, de relatoría del ministro Luiz Fux. En las dos sentencias, los principios constitucionales fueron utilizados en sustitución de los criterios clásicos de interpretación y aplicación del derecho, entendiéndose que los valores y garantías expresamente previstos en el texto constitucional tienen fuerza normativa suficiente para nortear la extensión de reglamentos generales (normas recién aprobadas en materia de Procesal Civil) a un microsistema de reglas especiales (Ley de Ejecución Fiscal).

En el supuesto práctico si el Tribunal hubiera aplicado los criterios clásicos debería necesariamente hacer prevalecer las reglas contenidas en la Ley de Ejecución Fiscal brasileña, en atención a la especialidad de la norma aplicable. Sin embargo, la norma aplicada

⁴³ Tribunal que tiene funciones similares a las del Tribunal Supremo español.



fue el comando general expresado en la nueva Ley Procesal brasileña, el cual contiene preceptos más compatibles con la normatividad constitucional de los tiempos actuales.

Según Faria, gran parte de los conflictos normativos pueden ser evitables tras la utilización de los elementos clásicos de interpretación (gramatical, sistemática, teleológica e histórica) y de los criterios tradicionales de solución de conflictos de normas (temporal, jerárquico y especial). Sin embargo, la complejidad y vicisitudes de la sociedad y del orden jurídico positivado contemporáneos inevitablemente colocan al intérprete ante situaciones en que la aplicación de los criterios tradicionales de solución resultaría en una respuesta incoherente con el sistema normativo y con las normas constitucionales (SENRA FARIA, 2016, pág. 04). En casos como estos, se hace necesario pensar en nuevos instrumentos metodológicos. En este sentido, seguimos el pensamiento de Paolo Grossi, para quien:

“No cabe duda de que la tarea del jurista es, hoy por hoy, innegablemente fatigosa y, desde luego, es comprensible que lo asalte un sentimiento de espanto generado por la incertidumbre, la fluidez y la complejidad. Es evidente que resulta mucho más fácil nadar en un estanque inmóvil que en una corriente rápida y vertiginosa. Sin embargo, ahora lo apremiante y esencial es robustecer los músculos y, en el caso del actual estudiante italiano y europeo de derecho, aceptar y tomar nota de la gran y elemental verdad que nos dice que cada cosa tiene su tiempo y cada tiempo tiene sus cosas. Por esta razón, estamos obligados a responder, sin pereza ni tradicionalismos, a todas las preguntas y demandas que plantea el tiempo, ciertamente no fácil, en que vivimos. No fácil, digo, porque se trata de un periodo de transición que nos lleva fuera de la modernidad y porque, además, nos encontramos en la mitad de un itinerario que todavía no se ha completado” (GROSSI, 2011, pág. 111).

En los días actuales, es posible percibir, por lo tanto, que la constitucionalización posmoderna del orden jurídico ofrece herramientas para los problemas derivados de la existencia de las normas abiertas, siendo cierto que guiar la conducta mediante principios constitucionales y/o aplicar principios constitucionales, al tratarse de normas abiertas, exige siempre deliberación práctica por parte de los sujetos normativos, de los destinatarios. Para Guastini, en un orden jurídico no constitucionalizado el derecho constitucional tiene un radio de acción limitado, es decir, *“por un lado, disciplina los aspectos fundamentales de la organización del Estado (la distribución de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial; por otro, determina los derechos de libertad de los ciudadanos frente a los poderes públicos”* (GUASTINI, 2006, pág. 239).



Por otro lado, si pensamos en un orden constitucionalizado, el derecho constitucional tiende a ocupar todo el espacio de la vida social y política, condicionando la legislación, la jurisprudencia, las acciones de los actores políticos, las relaciones privadas y los actos administrativos practicados por el Poder Ejecutivo. Al contrario que el pensamiento unilateral del positivismo clásico, en el cual solo hay la preocupación con la manutención de la seguridad jurídica, el pospositivismo jurídico propone que el sistema tributario debe tener por finalidad la realización tanto de la justicia fiscal como también el respeto por la seguridad jurídica. Según Paulo Caliendo: *“La búsqueda de reglas materiales de justicia y no solo de un tratamiento formal adecuado (seguridad jurídica) es uno de los grandes elementos de diferenciación de la teoría sistemática del derecho tributario”* (CALIENDO, 2009, pág. 180).

Esta postura metodológica que adoptamos dictará las premisas fundamentales para nuestra tesis, una vez que la propia construcción de un derecho tributario participativo constituye uno de los muchos reflejos de este nuevo orden constitucional del derecho moderno. Así, de modo conclusivo, la adopción del pospositivismo jurídico como marco teórico de nuestra investigación pasa necesariamente por el reconocimiento de un concepto de derecho tributario que incluya en su concepción el hecho imponible, la norma aplicable (regla o principio) y el valor (axiología), es decir el derecho tributario que debe ser aplicado no se confunde con la ley, no es la norma; tampoco está resumido en su ámbito axiológico: el derecho tributario a ser aplicado refleja la iteración de los tres elementos.

Conforme pudimos verificar hasta el presente momento de nuestros estudios, en la actividad tributaria la calificación de los hechos e interpretación normativa constituyen actividades que pueden y deben ser desarrolladas por los sujetos de la relación jurídico-tributaria de modo dialógico y participativo, siempre adoptándose como elemento normativo referencial la juridicidad reflejada en las reglas y principios constitucionales. Sin embargo, dentro del estudio de la axiología del derecho, debemos profundizar algunos aspectos interdisciplinares que están alrededor del significado valorativo de justicia fiscal en el deber de pagar tributos, considerando el paradigma del interés público general que sirve de base para la legitimación de la actividad tributaria, tema de nuestro próximo punto.

La necesidad de establecer nuevas premisas alrededor del tema de la justicia fiscal es evidente. Sabemos que las fronteras y límites de una transacción tributaria serán dictadas por los parámetros fijados en el universo jurídico de la justicia fiscal tutelada por los comandos constitucionales. Pero ¿de qué justicia fiscal estamos hablando?



En realidad, comprobaremos, el tema del presente trabajo suscita la superación de algunos paradigmas basilaes que solamente pueden ser confrontados a partir de una perspectiva interdisciplinar. Los principios impositivos de justicia y eficiencia en la tributación deben ser analizados adoptándose una reflexión amplia del derecho/deber de pagar impuestos, una reflexión que, además de considerar aspectos filosóficos, sociológicos e históricos inherentes a la actividad tributaria, ponga de relieve un análisis antropológico del deber de pagar tributos.

3. JUSTICIA FISCAL Y SUS ASPECTOS TRANSDICIPLINARES: UN REENCUENTRO POSMODERNO CON EL BIEN COMUN ARISTOTÉLICO

Inicialmente, es necesario esclarecer que no pretendemos en el presente epígrafe hacer una inmersión exhaustiva en tema de la justicia fiscal, esto seguramente daría margen para una tesis doctoral paralela. En realidad, nuestro objetivo es simplemente demostrar, a la luz de un razonamiento transdisciplinar, que, del mismo modo que el derecho tributario ocupa espacios más allá de los límites lingüísticos de las leyes (conforme hemos visto en el epígrafe anterior), el sentido de justicia fiscal muchas veces debe ser extraído a partir de un contacto más cercano con la realidad de los hechos. Con la aproximación entre derecho y justicia pretendemos demostrar que los instrumentos complementarios para la resolución de conflictos ejercen un papel fundamental en los días actuales, una vez que tanto el derecho como la propia justicia nacen de una relación dialéctica dinámica, es decir, nacen de actos comunicacionales producidos en ambientes institucionales que permiten el dialogo participativo de los sujetos de las relaciones jurídicas.

La adopción de un marco teórico que justifique la utilización de la transacción (acuerdos) como instrumento para la resolución de conflictos de naturaleza tributaria presupone también ciertos cambios paradigmáticos relativos al sentido de justicia fiscal. La práctica tributaria de los tiempos posmodernos exige una aproximación entre principios que aparentemente, cuando se observan a través de prismas individualistas, serían interpretados



como antagónicos⁴⁴. De hecho, la importancia de establecer un sentido para la justicia fiscal en el ámbito de las transacciones tributarias tiene relación directa con la necesidad actual de ser criados espacios institucionales que permitan la práctica de una actividad tributaria diferenciada para casos esencialmente distintos. Suponer que la justicia fiscal estaría suficientemente tutelada en el ámbito legislativo puede generar situaciones de injusticias que el propio sistema de reglas es incapaz de subsanar.

Así, considerando que todo acto consensual a ser practicado dentro del universo de la tributación debe dejarse guiar según una concepción convergente de justicia fiscal y de interés público fiscal, tenemos como reto demostrar que, en la actividad tributaria, el punto de anclaje entre derecho y justicia tiene ubicación precisamente en la instrumentalización de mecanismos volcados a conferir un mayor grado de materialidad al principio de igualdad material. Para la consecución de tal finalidad, intentaremos destacar un sustrato teórico que evidencie la relación instrumental entre las transacciones tributarias y esta necesidad dinámica de aproximación entre derecho tributario y justicia fiscal, utilizando una mirada transdisciplinar que contenga aportaciones filosóficas y sociológicas. Considerando a densidad teórica que posiblemente el tema suscita, hemos preferido dividir los argumentos en dos partes, es decir, empezaremos por las consideraciones filosóficas para posteriormente analizar algunas consideraciones sociológicas, aunque tengamos la certeza de que las dos perspectivas son indivisibles y se entrelazan inevitablemente.

Las indagaciones alrededor de los sentidos esenciales de justicia y de sociedad justa ya fomentaban debates filosóficos en la antigua Atenas, inspirando a grandes pensadores clásicos como Sócrates, Platón y Aristóteles. Para Platón, por ejemplo, el mundo sensible (real) estaría condicionado por la percepción del mundo de las ideas, de modo que el valor metafísico siempre expresaría el significado del objeto real del mundo físico, existiendo para cada objeto una única fundamentación ideal. Según las antiguas concepciones filosóficas que

⁴⁴ Conforme señala NEUMARK, “la antítesis de fines más importante tanto teórica como prácticamente se da entre los principios impositivos que buscan la justicia (equity) y los postulados cuyo afán reside en la racionalidad económica en sentido amplio (efficiency). (...) la antítesis más frecuentemente citada es la existente entre los objetivos de la política fiscal de crecimiento y los de la política redistributiva” (NEUMARK, 1994, pág. 409). Sin embargo, nuestra intención es demostrar que estas antítesis, en realidad, resultan de perspectivas equivocadas, de modo que la eficiencia recaudatoria puede caminar de la mano del sentido redistributivo de la tributación.



tienen origen en el pensamiento platónico, la justicia es un reflejo de la relación entre individuos y depende de la organización social. La justicia consistiría en hacer lo que nos compete a nosotros, según la función de cada uno. Sin embargo, ya en la parte final del libro IX de “*La República*”, Platón reconoce la utopía de sus pensamientos, los cuales solamente serían materializados en un ambiente social de total exterminio de las pasiones y necesidades humanas.

En realidad, la dualidad de la metafísica elaborada por Platón (mundo real y mundo de las ideas) serviría de base para las posteriores teorías del derecho. La creencia en una fuerza normativa superior (metafísica) distinta del mundo real permaneció viva durante toda la evolución histórica del teocentrismo al antropocentrismo, con la única diferencia en el hecho de que, en el primer caso, la fuerza normativa tenía sus orígenes en aspectos religiosos y, en el segundo, el propio hombre sería el responsable de dictar los comandos superiores a ser observados por todos. En este mismo sentido, Barbosa nos recuerda que, con la ascensión de la Iglesia Católica al poder político, en el medievo, el racionalismo, referencia característica del periodo clásico, fue sustituido por la creencia en un Dios legislador todo poderoso, responsable por la formulación de leyes deterministas y universales de la naturaleza (BARBOSA, 2006, pág. 202).

En realidad, muchas son las teorías que tienen como punto central la relación entre derecho y justicia, de modo que no es difícil percibir puntos de anclaje y de distinción entre ellas, desde teorías clásicas hasta teoría posmodernas, todavía no hay unanimidad en el tema. Sin embargo, del estudio comparativo de algunas de estas teorías es posible encontrar ciertos rasgos interesantes que nos ayudan a diseñar un camino razonable hacia el sentido de justicia fiscal. En este recorrido, hay que destacar, inicialmente, la posibilidad de hacer un paralelo comparativo entre la abstracción de la dualidad platónica clásica con algunas abstracciones utilizadas por filósofos de nuestros tiempos en la tentativa de conferir un sentido de justicia a partir de suposiciones imaginarias e igualmente abstractas.

La teoría de la justicia como equidad defendida por John Rawls, por ejemplo, tiene como punto central de partida una concepción abstracta del individuo en cuanto persona, como si fuera posible aislar las personas de sus propios deseos, frustraciones y capacidades prácticas. De hecho, según esta teoría, para conocer el real sentido de la justicia, sería necesario realizar un ejercicio de abstracción, retornándose a la “posición originaria”, con la eliminación de las diferencias existentes entre los individuos y, posterior encubrimiento de



tales individuos con el “velo de la ignorancia”, de modo a imposibilitar la previsibilidad de las futuras consecuencias de sus elecciones iniciales. Según Rawls, las condiciones contextuales en las cuales serían estipuladas las cláusulas del “contrato imaginario” merecen especial atención, ya que una sociedad justa solamente podría ser constituida contractualmente en un contexto social de igualdad intangible, donde todos tienen hipotéticamente las mismas oportunidades y donde todos sean imposibilitados de antever las consecuencias de sus elecciones personales.

Hay que señalar, sin embargo, que no estamos de acuerdo con tales premisas, ya que para llegar a una concepción de justicia no es suficiente decir que la sociedad proviene de un contrato y que los parámetros para la realización de la justicia serían establecidos previamente en este “pacto social”. En realidad, el individuo solamente es un individuo en tanto cuanto sea parte de una realidad colectiva, no siendo posible aislar el ser humano de su contexto histórico-cultural. El individuo que no tiene conciencia de su posición, de su contexto y de su entorno no es capaz de definir parámetros mínimos de justicia. Aunque el recurso a la abstracción utilizado por Rawls intente visualizar la justicia en el punto medio de todas las situaciones y conflictos, la justicia no siempre estará en hacer prevalecer el punto medio. Además, la justicia tampoco será dictada por la prevalencia numérica de los beneficios en detrimento de los costes, como defienden los utilitaristas.

Es verdad que Rawls justifica la aplicación de la equidad en los procesos de toma de decisión política, defendiendo la realización de una justicia distributiva capaz de compensar las desigualdades existentes entre los individuos de la sociedad. En esta perspectiva su teoría es ejemplar. Sin embargo, aunque sea loable la justificativa utilizada por Rawls para la realización de un sistema de compensaciones y para el ejercicio de una justicia distributiva, la verdad es que su teoría no valora de modo adecuado algunos factores personales y políticos que deberían ser considerados.

Efectivamente, aunque sea una absoluta verdad que vivimos en un sistema capitalista de mercado, en donde a todos es ofrecida la oportunidad de, mediante su esfuerzo personal, lograr el incremento de sus riquezas materiales individuales, el análisis de la meritocracia como criterio de reparto de las cargas tributarias no puede ser aislada de ciertas circunstancias que, aunque no dependan de la voluntad individual, ayudan igualmente directa o indirectamente al éxito financiero individual. Circunstancias, por ejemplo, como la suerte de haber nacido en una familia que ya tiene riquezas acumuladas, la suerte de ganar



aleatoriamente premios y la suerte de haber nacido con ciertas habilidades físicas y mentales que ayudan en el proceso de acumulación de riquezas materiales. Además de tales elementos, hay que añadir también algunas variables político/instrumentales ofrecidas por el Estado/Sociedad que funcionan como verdaderos sustratos facilitadores de los éxitos financieros individuales, es decir, toda la estructura colectiva fomentada y tutelada por el Estado y por la sociedad (las relaciones sociales, la necesidad de iteración, la existencia de una infraestructura de transporte y comunicaciones, la seguridad policial etc.) son elementos favorables que pueden influenciar el éxito financiero individual⁴⁵.

En realidad, para realizar una aproximación más eficiente al sentido de justicia fiscal es preferible mantener nuestros ojos abiertos, sin el “velo de la ignorancia”, la justicia no puede ser concebida sin la real conciencia de las desigualdades. De hecho, fijar genéricamente algunos estándares de equidad no garantiza la efectividad de la justicia. En realidad, del mismo modo que ocurrió con el pensamiento platónico, la abstracción de un mundo ideal imaginario constituye una técnica que intenta definir parámetros mínimos para el concepto de justicia. Considerando que la sociedad estará siempre en constante proceso de actualización, no es solamente el derecho el que debe ser estudiado según una perspectiva abierta y dinámica, el propio concepto de justicia debe amoldarse con la evolución de los tiempos y la historicidad de las prácticas sociales.

Es curioso como la mayoría de las teorías liberales buscan analizar el real significado de la justicia tomando como punto de partida las premisas contractuales de la abstracción, lo que, a su vez, acaba posicionando el derecho en un grado de practicabilidad aislado del propio sentido de justicia. Conforme desarrollaremos, en los días actuales no es suficiente sostener un sentido de justicia fiscal solamente a partir de estándares abstractos, la velocidad de actualización social de nuestros tiempos necesita de instrumentos democráticos capilares que extraigan de la realidad social los valores éticos y culturales que merecen ser efectivamente protegidos a través de principios de justicia. De hecho, partiéndose de la premisa de que no es posible justificar el significado de un objeto perteneciente al mundo

⁴⁵ Efectivamente, en un sistema capitalista de mercado tendemos a pensar que nuestro éxito financiero individual es fruto solamente de nuestros esfuerzos, olvidando que solamente producimos cosas o servicios lucrativos porque existen otras personas que valoran dichos productos y servicios, que solamente hemos tenido éxito porque vivimos en sociedad y porque tenemos un Estado Democrático de Derecho que nos viabiliza los sustratos necesarios para nuestro desarrollo personal.



real a partir de una concepción ideal de las cosas, sino a partir de su propia funcionalidad en el mundo real, no adoptamos una concepción de justicia que repite la misma estructura del pensamiento platónico, es decir, entendemos que la justicia como referencial interpretativo debe mantener cercanía con la realidad práctica y viviente de la sociedad. En definitiva, la interpretación de una norma no puede limitarse a los factores ideales hipotéticamente pensados por el legislador durante la elaboración normativa, ya que hay factores reales que pueden no haber sido previstos y que influyen directamente en la actividad interpretativa.

En un análisis teórico del principio impositivo tributario, con el reto de acercarse del sentido de justicia fiscal, Dworkin también utiliza la técnica de la abstracción para justificar su posición doctrinal. No lo hace a partir de un supuesto contrato social, prefiere referirse a un modelo contractual abstracto de seguro, en donde las personas contribuyen financieramente para una protección colectiva en caso de eventual circunstancia que refleje ausencia de suerte, ausencia de talento (habilidades personales), enfermedades, etc. Este tipo de contrato de seguro estaría basado en una igualdad de consideración anterior, *ex ante*, a la ocurrencia de las malas circunstancias arriba mencionadas, es decir, la justicia estaría justamente en la capacidad de hacer que las personas de mala suerte o que no tengan talentos personales para el desarrollo económico individual, puedan volver a un estado de igualdad condiciones imaginario. Según Dworkin: *“la metáfora del contrato se inspira en el viejo y fracasado sueño de fundamentar la justicia social en el consentimiento hipotético o asumido de todos los sujetos al orden político reinante. La metáfora del seguro es más realista porque los impuestos sí pueden describirse como los pagos de las primas de un seguro, y es también más instructiva porque, como veremos, el nivel y la estructura de la tributación pueden determinarse a la luz de los mercados de seguros reales”* (DWORKIN, 2008, pág. 145).

El problema del planteamiento de Dworkin es que, aunque la percepción del modelo fiscal impositivo pueda ser representado a través de la figura de un contrato de seguro, justificando así la justicia general contenida en el modelo tributario en sí mismo, referida abstracción no justifica de modo pleno la presencia de una tributación diferenciada según la capacidad de pago de los contribuyentes, es decir, según el modelo propuesto por Dworkin, la justicia fiscal estaría suficientemente atendida en tanto cuanto a los contribuyentes sea garantizado un mínimo económico que les permita asumir los pagos inherentes al “contrato de seguro”. En verdad, el razonamiento no explica la necesidad de búsqueda de una igualdad tributaria material, tampoco justifica la necesidad de ser introducidos métodos de



aproximación entre los sujetos de la relación tributaria con la finalidad de, en el caso concreto, aplicar el principio de capacidad económica según parámetros de justicia redistributiva. Además, el propio Dworkin señala que *“en los mercados de seguros reales las personas más vulnerables al riesgo pagan primas mayores que las personas menos vulnerables”* (DWORKIN, 2008, pág. 147). Efectivamente, considerando que la lógica de la capacidad económica dentro del principio impositivo de la tributación refleja justamente lo contrario (los que tienen menos capacidad económica deben contribuir con menos), la abstracción referencial del contrato de seguros no nos parece ser la mejor forma de aproximación al sentido de justicia fiscal.

Por otro lado, al entender el Poder Judicial, “Juez Hércules”, como el único ámbito institucional capaz de realizar la búsqueda por la unidad de solución justa, conforme ya hemos tenido la oportunidad de afirmar, Dworkin encierra el problema de la justicia en el mismo cajón en que ubicó su concepción del derecho, es decir, en las manos de algunas pocas personas que supuestamente tienen mejor capacidad de decir qué significan el derecho y la justicia. En realidad, del mismo modo que la concepción del derecho, el problema de la aproximación a una concepción de justicia tiene que ubicarse en bases exógenas, la lectura y la interpretación deben considerar elementos externos que son humanamente imposibles de ser definidos por una sola mente, un solo individuo, por más culto y preparado jurídicamente que esté. Los desacuerdos morales y valorativos existentes en una sociedad deben ser discutidos en el seno de la propia sociedad, ya que referida carga de desacuerdos es cambiante: no existen soluciones estáticas para las cuestiones multidimensionales.

Es innegable la importancia del protagonismo judicial como palco institucional esencial para la resolución de conflictos, principalmente considerando la necesidad de una mano del Estado que, con poder de coerción, pueda conferir el necesario grado de seguridad jurídica a las relaciones jurídicas y a los derechos individuales y colectivos. Sin embargo, referida función del Estado/Juez no debe ser considerada la única vía instrumental capaz de caminar hacia la armonización de las relaciones jurídicas. En verdad, es el momento de pensar en otros espacios o instrumentos que viabilicen la armonización complementaria de las relaciones jurídicas. No estamos hablando únicamente del ambiente legislativo, como pretende Waldron (Jeremy Waldron, 2010, págs. 113/114). Es cierto que la legitimidad representativa de las mayorías justifica la adopción de concepciones generales de justicia reflejadas en las leyes. Empero, cuando la ley por sí sola no es suficiente para gerenciar los



conflictos sociales, hay que abrir el sistema normativo para nuevas formas de participación institucionales: formas que permitan diálogos constructivos y actualizadores. Estamos hablando de espacios públicos y privados en donde toda la carga valorativa contenida en los conceptos jurídicos indeterminados pueda ser debatida, discutida y argumentada, siempre tomando como referencia la interacción entre los hechos y los comandos extraíbles de los principios constitucionales. Son espacios donde la convergencia de una concepción de justicia ideal pueda servir como parámetro para el logro de una justicia posible y satisfactoria para los sujetos de la relación conflictiva real. Esta es la unidad de solución justa que entendemos viable en los casos de conceptos jurídicos indeterminados presentes en la ley tributaria: una unidad de solución justa comprometida con un sentido único y compartido de justicia fiscal.

En el juego argumentativo de las posiciones controvertidas que tienen como centro de debate la justicia en una actuación tributaria diferenciada, es decir, una actuación según el principio de capacidad económica, el papel desarrollado por el Estado y por las políticas públicas de asistencia a los menos favorecidos económicamente es el punto clave de las insatisfacciones de aquellos que no entienden ser justo pagar más impuestos en beneficio de otros que pagan menos. Hay que señalar, de modo más específico, que la postura y la actuación del Estado/Administración puede ser un interesante instrumento facilitador y catalizador de diálogos constructivos que estén orientados a evitar conflictos o extinguir los ya existentes. Muchas de las “injusticias” que sirven de base para los cuestionamientos e insatisfacciones de los que deben pagar más que otros constituyen meros reflejos de la ausencia de diálogo democrático entre las partes de la relación tributaria, ausencia que obliga al Estado a considerar a todos formalmente iguales según parámetros de una pseudo igualdad tributaria, sin percibir que la verdadera igualdad de consideración reside justamente en escuchar las particularidades de los casos concretos⁴⁶.

⁴⁶ Según FELD, L. P. Y FREY, B. S. (2007), “Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”. *Law and Policy*, vol. 29, núm. 1, pág. 104, es más probable que los ciudadanos de rentas más elevadas acepten la redistribución de renta (justicia distributiva) si perciben que el proceso político es justo y las decisiones que se adoptan son legítimas (justicia procedimental). Véase en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=900366 Acceso el 02 de abril de 2020.



Por otro lado, la insuficiencia de la adopción de abstracciones teóricas y de la utilización de estándares mínimos de justicia no implica decir que el Estado no deba tener responsabilidad en la observancia y aplicación de dichos estándares de justicia. De hecho, hay que rechazar desde luego las posturas ultraliberales que preconizan una salida extrema del Estado del debate político que orbita alrededor del sentido de justicia. Robert Nozick, por ejemplo, en su obra *Anarquía, Estado y Utopía*, de 1974, adoptó una posición liberal que, en gran medida, se contraponen a la teoría de justicia de John Rawls, negando la legitimidad del Estado para la realización de políticas de distribución de renta (Estado ultra – mínimo). Para Nozick, la propiedad privada debe ser asegurada a cualquier coste, no existiendo en las bases del origen (contractual) de la sociedad, un deber ético que obligue a los más afortunados a actuar de manera solidaria y fraterna para con los más necesitados. De este modo, el papel del Estado sería únicamente el ejercicio del “monopolio de la violencia”, siendo el único deber de la “mano invisible” el de castigar las violaciones de derecho entre los individuos y defenderlos de las agresiones de extranjeros.

De hecho, invocando el “Imperativo Categórico” de Emmanuel Kant, Robert Nozick critica la elección rawlsiana por la equidad en el proceso de toma de decisiones políticas justas. Según Nozick, si un determinado bien fue adquirido o transferido de forma inicialmente justa, el Estado no tiene legitimidad para intervenir en tal derecho de propiedad, siendo injusto tratar los individuos económicamente más estables como meros instrumentos (medio) para la realización de una redistribución de las riquezas. Nozick también critica la posición elegida por los seguidores del utilitarismo, contraponiendo su teoría de la titularidad a la necesidad de búsqueda por la maximización del bien estar de la mayoría. Según su pensamiento, todos son originalmente libres para actuar en la sociedad, de modo que el lucro y la acumulación de riquezas son cuestiones disponibles para todos en el sistema capitalista de mercado.

En realidad, conforme ya hemos tenido la oportunidad de afirmar, la justicia no es una cuestión de números, tampoco puede ser traducida en valores monetarios. Decir que todos tienen el mismo grado de oportunidades para el desarrollo personal y financiero también es otra falsa premisa, de modo que no es posible visualizar situaciones de justicia con fundamento solamente en la meritocracia personal de los individuos. Hay que contextualizar las vivencias, hay que materializar la justicia en los casos concretos. De hecho, el debate de las cuestiones económico-sociológicas que orbitan alrededor de la concepción



de justicia en el tema de la capacidad contributiva de los ciudadanos (redistribución de renta y aplicación del principio de fraternidad) debe servir de reflexión para la construcción de una sociedad económicamente sostenible y con menos conflictos tributarios, con la ampliación de los mecanismos jurídicos que ayudan a incrementar la participación dialéctica del ciudadano en el proceso de aplicación del derecho tributario.

En este punto ponemos de relieve el hecho de que la teoría discursiva de Habermas (2003), puede traer grandes aportaciones para el presente debate, ya que transfiere a la idea de justicia fiscal un mayor grado de practicidad y adecuación social. Efectivamente, dicha teoría camina hacia la integración social y, en consecuencia, hacia la democracia constitucional. Tal teoría refleja la posibilidad de resolución de los conflictos vigentes en la sociedad de la manera más eficiente posible, es decir, la búsqueda de la mejor solución, aquella que resulta del consenso entre todos los individuos involucrados en el conflicto. Su mayor importancia está, indudablemente, en intentar acabar con la arbitrariedad y la coerción en las cuestiones que circundan toda la comunidad, proponiendo una participación más activa e igualitaria de todos los ciudadanos en la obtención de las posibles soluciones para los litigios y, simultáneamente, obtener una mayor aproximación de la justicia en el caso concreto. Esa forma de hacer justicia defendida por Habermas significa la práctica comunicativa que, a su vez, se ramifica en el discurso. De hecho, la teoría discursiva intenta eliminar la idea de vinculación filial entre la legitimidad del derecho y la legalidad, preconizando que la legitimidad del derecho tiene fundamento en el reconocimiento de la autoridad de la cual emana tras el procedimiento democrático de deliberación (diálogo). De este modo, Habermas hace una relectura de las premisas filosóficas de Rousseau y Kant, sustituyendo el modelo de contrato por el modelo del discurso o de la deliberación, asumiendo que la comunidad jurídica no se constituye a través de un contrato social, pero tiene sus bases iniciales construidas a partir del discurso democrático.

La propuesta de Habermas es, pues, la reconquista del contenido normativo del derecho positivo con base en la teoría del discurso, ya que *“el derecho no es un sistema cerrado en sí mismo, más se alimenta de la ‘etnicidad democrática’ de los ciudadanos y de la cultura política liberal”* (HABERMAS, 2003, pág. 323). En verdad, de modo instrumental, la plena realización de la democracia participativa y del diálogo jurídico permite a todos los ciudadanos participantes la posibilidad de su inclusión social a través de dos tipos de discursos, el discurso de justificación de la norma (preferentemente realizado en el ámbito



del poder legislativo) y el discurso de la aplicación del derecho (practicado en el ámbito del poder judicial y del poder ejecutivo). Este mecanismo hace que la validez y el sentido de una norma puedan ser extraídos a través del empleo de la argumentación participativa, observando el principio democrático y de moralidad, los cuales imponen que una norma debe ser compatible con la reciprocidad y la universalización de intereses (SOUZA CRUZ, 2013, pág. 177). En realidad, la teoría discursiva de Habermas no niega las aportaciones del razonamiento práctico positivista, de modo que no ocurre propiamente una sustitución de la razón práctica por la razón comunicativa. La práctica comunicativa, según Habermas, serviría como elemento complementario y legitimador de la razón práctica, un instrumento de validación de las normas. Conforme desarrollaremos en el próximo epígrafe, más allá de los aspectos filosóficos de las aportaciones de Habermas acerca de la importancia de la práctica comunicativa para la interpretación y aplicación del derecho, sus conclusiones también generan consecuencias interesantes en el modo de construcción de las argumentaciones basadas en la ciencia política y en la sociología jurídica.

Conforme vimos, las técnicas complementarias de resolución de conflictos de naturaleza tributaria (entre las cuales ubicamos la transacción tributaria) actúan como instrumentos útiles para la aproximación entre derecho y justicia. Para el ejercicio de la tributación, de modo específico y transdisciplinar, la sociología jurídica nos ayuda a comprender el concepto de justicia fiscal en su dimensión más cercana de la realidad de nuestra sociedad contemporánea. Así, para mejor entender el tema, haremos un breve estudio del proceso histórico que culminó en la llamada “sociedad moderna” y en los actuales tiempos “posmodernos”. Para eso, son muy pertinentes los estudios antecedentes sobre las diferentes concepciones de sociedad y sus respectivos tipos de dominación social, con los cuales será posible extraer el comportamiento (fraternal o no) de los contribuyentes frente al real papel del Estado tributante en el contexto de las necesidades sociales. En definitiva, con un enfoque transdisciplinar, el presente epígrafe tiene la pretensión de poner luces en los vínculos existentes entre el principio de fraternidad y el principio de igualdad tributaria, de modo que posamos visualizar una aproximación del concepto de justicia fiscal que debe guiar las transacciones tributarias.

Inicialmente, sobre las concepciones de sociedad, siguiendo la misma línea de razonamiento defendida por Juan Carlos Agulla (1991) y por Enrique Del Percio (2000), dividiremos de modo didáctico tres perspectivas generales de sociedades, centralizando



nuestra atención en las principales características de cada una, con la finalidad de que, al final, seamos capaces de identificar la que mejor refleja el contexto social en el cual enfrentamos el tema de nuestro trabajo.

El primer modelo es lo que sufre fuerte influencia del pensamiento liberal extremista, con total alejamiento entre Estado y hechos sociales. Según esta primera perspectiva, la sociedad, entendida como un conjunto de individuos que están en constante interacción, no tiene una existencia propia, reflejando solamente la abstracción ilustrativa de la unión de individuos que conviven en un mismo espacio físico. Así, la sociedad no existiría por sí sola, siendo, por lo tanto, el producto abstracto de la cooperación de todos los ciudadanos. Entre los adeptos contemporáneos de esa postura pueden ser incluidos tanto aquellos anarquistas que preconizan el individualismo exagerado cuanto los liberales extremistas los que defienden, en su grado máximo, una menor intervención del Estado en las actividades diarias de los ciudadanos y que todas las promesas partidarias alrededor de la concretización de políticas públicas no pasarían de demagogias.

Además, según esta primera perspectiva de sociedad, todos los individuos, indistintamente, deberían pagar el mismo tributo, lo que implica abolir por completo la idea de justicia material que reside en el principio democrático de la capacidad contributiva. De hecho, la adopción de esta concepción de sociedad no permite justificar la existencia de una justicia fiscal redistributiva en la tributación a ser emprendida por el Estado, una vez que, de modo salomónico, todos los individuos deberían ser formalmente tratados de modo igualitario, siendo olvidados todos los aspectos materiales de sus derechos particulares, o sea, el Estado asumirá una postura neutral y dejaría todos los ciudadanos abandonados a su propia suerte.

En este sentido, considerando que en un Estado Democrático de Derecho la justicia fiscal en la tributación supone el compromiso de la legitimidad tributaria con la concretización positiva de los derechos fundamentales de los contribuyentes, es posible concluir que no adoptamos tal perspectiva de sociedad como supuesto contextual de nuestros estudios, es decir, nuestra búsqueda por la aproximación de una concepción de justicia fiscal no tendrá como sustrato contextual este tipo de sociedad liberal extremista.

La segunda concepción de sociedad, por su parte, está vinculada a la idea de su carácter viviente, es decir, la sociedad tiene una existencia propia que independe de la



cooperación de los individuos. Según tal perspectiva, las castas o estamentos sociales adquieren niveles de desigualdades inmutables, de modo que es totalmente imposible hablar en fraternidad en un contexto en que no son permitidas comparaciones de circunstancias personales categóricamente incomparables. Las ideologías totalitarias y dictatoriales en su gran mayoría adoptaron o adoptan esta concepción del extracto social, siendo cierto que, en muchos casos, son admitidas como verdaderas algunas falsas premisas según las cuales los individuos ocuparían funciones específicas e inmutables en el cuerpo de la sociedad, existiendo siempre aquellos que nacieron para ordenar y aquellos otros que nacieron para obedecer. La total imposibilidad de poner en marcha procedimientos democráticos que permitan la participación ciudadana en las instituciones responsables de la conducción de los destinos de los individuos y de la sociedad inviabiliza por completo la adopción de esta concepción de sociedad como ambiente contextual de nuestra investigación, ya que tornaría impracticable el establecimiento de un escenario necesario para la conjunción de los intereses de las partes que componen las relaciones jurídico - tributarias.

Es en la tercera concepción de sociedad (también conocida como aristotélica) que encontramos una mayor sintonía con el objeto de nuestros estudios. Tal concepción se posiciona entre las dos primeras ya señaladas, ubicándose, sin embargo, en un grado más elevado, como si fuera la cúspide de una pirámide, ya que, tiene como supuesto mayor la idea de fraternidad, hundiendo sus raíces en la idea de bien común como objeto de deseo de todos, es decir, los individuos se agrupan no para ofrecer protección contra sus propios males, pero para lograr conquistar algo que es del interés de todos, el bien común según la concepción de Aristóteles.

En realidad, según la enseñanza realista de Aristóteles, los individuos deben ser considerados como relación dialéctica en tres niveles comunicacionales: con ellos propios, con el “otro” y con el “cosmos”. La figura del “otro”, la cual también compone la sociedad, debe ser tratada con una mirada fraternal (de *frater* – hermano). Para referido filósofo, el deber de justicia refleja la necesidad inmaterial de hacer retornar algo a su verdadero dueño, es decir, dar lo que es debido a alguien. Para la consecución de tal ejercicio de retorno, sin embargo, es necesario una inmersión en los hechos de la vida, de modo a ser posible descubrir la realidad de la persona y sus relaciones con los otros. La justicia, según Aristóteles, sería una consecuencia inevitable y complementaria de la consecución del bien común. Por lo



tanto, antes de ser una cuestión ideal utópica, la justicia refleja un fenómeno palpable y cognoscible a partir del análisis de los hechos de la vida. Como señala Calderón Corredor:

“El realismo metodológico de la filosofía aristotélica está siendo recuperado por los análisis doctrinales que tratan de superar las limitaciones heredadas del positivismo jurídico, respecto a la limitación fáctica de su objeto y respecto a la identificación del derecho con el ordenamiento jurídico estatal. Con la recuperación de la lógica aristotélica queda abierta el camino de la fundamentación ontológica y antropológica del derecho, así como la posibilidad de derivar el deber ser del ser en lo que a la cuestión de la justicia se refiere” (CALDERÓN CORREDOR, 2017, pág. 192).

En un Estado Democrático de Derecho, la actividad tributaria del Estado, más allá de ocuparse de la financiación económica de las funciones/actividades estatales, debe tener como reto la máxima mejoría de la calidad de vida de los ciudadanos, de modo que la suma de la recaudación tributaria debería retornar, de modo eficiente, en forma de servicios para los ciudadanos. En realidad, las concepciones extremas de la sociedad arriba mencionadas deben ser abandonadas (primera y segunda perspectivas de sociedad), ya que un análisis crítico de la historia nos hace comprender que el equilibrio y la flexibilidad en la actuación del Estado es la mejor posición para defender. Sin embargo, aunque en los días actuales la práctica administrativa esté lejos de la teoría, tal conclusión no implica decir que la sociedad deba ser estudiada según una nueva concepción ideológica, bastaría recuperarse un poco de la lógica aristotélica.

La comprensión de que el tributo es un instrumento necesario para la consecución social del bien común debería dictar las relaciones entre los sujetos de la relación tributaria. Sin embargo, hay que reconocer que la doctrina prevalente continúa apostando en una visión acotada del derecho tributario, comprendiéndose el tributo como un patrimonio intangible del Estado, fruto de un deber abstractamente asumido en el momento del “pacto social”. Preferimos, sin embargo, continuar apostando que la recaudación tributaria no tiene su justificación en un derecho del Estado, sino en un derecho del ciudadano, derecho a la consecución del bien común.

El principio de fraternidad (solidaridad) merece una especial atención cuando estamos ante las actividades inherentes a la tributación. En muchas cuestiones tributarias la fraternidad es adoptada como justificación para el incremento de la participación de los ciudadanos en el financiamiento del “bien común”. Pero, no son raros los debates



patrocinados por ciudadanos que no aceptan “colaborar” de modo voluntario y proporcional con el financiamiento de las funciones estatales. El sentido de justicia en este punto merece ser aclarado con las palabras de Aristóteles, para quien “*en todas las relaciones comunes que los ciudadanos mantienen entre sí, esta especie de justicia, es decir, la reciprocidad proporcional y no estrictamente igual, es el lazo mismo de la sociedad*” (ARISTÓTELES, 2004, pág. 179). Efectivamente, el vínculo existente entre la idea de bien común con una efectiva definición del sentido de justicia fiscal puede ser encontrado en la búsqueda por la manutención de un estado de igualdad material entre todos los ciudadanos. En esta búsqueda, el carácter redistributivo del principio impositivo de los tributos juega un papel fundamental, es decir, no bastaría tener una perspectiva puramente salomónica en la división de las cargas tributarias, hay que añadir la finalidad de redistribución de riquezas.

La gran dificultad para el ejercicio de este modelo de tributación redistributiva es precisamente hacer de la interpretación jurídica un instrumento para la aplicación equitativa del derecho tributario, principalmente cuando la capacidad económica de cada contribuyente y sus posibles contribuciones personales indirectas con la sociedad deban ser considerados como parámetros de justicia para la aplicación del principio de igualdad material (HERRERA MOLINA, 1998, pág. 86).

Hay situaciones en que la propia actividad desarrollada por el sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir, el nivel de contribución social generada para el bien colectivo debe ser considerada valorativamente para la aplicación diferenciada de las cargas tributarias (igualdad material). En algunos casos, incluso, dicha diferenciación podrá ser invocada en la fase de recaudación de créditos tributarios ya liquidados, cuando, por ejemplo, la manutención de un elevado nivel de carga tributaria, aliada a factores económicos externos (crisis económica), genera un potencial riesgo de cierre de una actividad empresarial específica cuya manutención es de interés general evidente. En tales situaciones, la utilización de ciertos espacios discrecionales definidos por ley podrá servir de instrumento para materializarse el principio de igualdad, poniéndose de relieve la importancia de la ponderación de sus dos factores de diferenciación, es decir, la capacidad económica del sujeto pasivo y su efectiva contribución empresarial para las necesidades sociales. El mismo raciocinio sirve para diferenciar concretamente las situaciones personales y familiares, distinciones que muchas veces pueden no ser previstas por el legislador en su labor de



personificar en el lenguaje jurídico los hechos imponderables y los casos de exenciones con sus peculiaridades intrínsecas.

Efectivamente, en el tema del mínimo exento familiar, por ejemplo, conforme señala Diego Marín-Barnuevo Fabo, del principio de capacidad económica puede extraerse *“la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos que necesariamente debe ser destinado a la atención de sus necesidades básicas, pues su inexorable afectación a la realización de unos gastos de todo punto indisponibles para el sujeto pasivo y que gozan de protección constitucional hace que no sea indicativo de amplitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”* (MARÍN-BARNUEVO FABO, 1996, pág. 25). La igualdad material (normativa) supone una distribución ecuánime de las cargas o prestaciones, de modo que todos los miembros de una colectividad contribuyan proporcionalmente a su posición relativa a los fines de la colectividad, es decir, cada uno contribuye conforme sus capacidades y condiciones (HERVADA, 1981, pág. 58).

Considerando las limitaciones inherentes al lenguaje jurídico de los textos legales, es cada vez más frecuente la utilización consciente de dos técnicas legislativas (uso de conceptos jurídicos indeterminados y autorización para la práctica de actos discrecionales fijando límites máximos y mínimos para la libertad de actuación administrativa) que transfieren mayor responsabilidad para los sujetos de la relación tributaria durante la interpretación y aplicación de la norma tributaria. En tales supuestos, cuando la letra fría de la ley es insuficiente para materializar el sentido y alcance normativo de modo directo, la práctica tributaria deberá ser realizada de modo cooperativo, con vistas a la disminución del nivel de conflictividad. En este escenario, la mezcla de lo justo legal con lo justo moderado aristotélico puede atribuir a la justicia fiscal su forma más perfecta. En el tema de las diferencias entre justicia legal general y la justicia del bueno moderado, Aristóteles ya señalaba que:

“No es, pues, otra la naturaleza de lo bueno moderado, sino ser reformación de ley en cuanto a la parte en que faltó por hablar tan en general. Porque esto es la causa de que no se pueden reglar por ley todas las cosas, porque es imposible hacer ley de cada cosa, y así hay necesidad de particulares estatutos. Porque la cosa que es indeterminada también tiene su regla indeterminada, como la regla de la arquitectura lesbica, que es de plomo, y así se conforma con la figura de la piedra y no es regla cierta” (ARISTÓTELES, 2004, pág. 155).



Aristóteles dedicó el capítulo V de su obra *Ética nicomáquea* a describir su concepción de justicia, haciendo una clara división entre lo que entiende por justicia general (leyes, escritas o no, naturales o positivas) y por justicia particular (justicia en sentido estricto, en el sentido de que la finalidad del comportamiento justo es no quedarse ni con más ni con menos de lo que corresponda). Esta finalidad de la justicia en su sentido estricto, en los días actuales, puede ser fácilmente traspasada a la actividad tributaria de un Estado Democrático de Derecho, en el sentido de observancia del principio de igualdad material y respecto al principio de capacidad económica (ARISTÓTELES, 2004, pág. 161). En el mismo sentido, SANTO TOMÁS, al hacer una relectura del sentido de justicia particular aristotélica, señaló que *“la justicia es el modo de conducta según el cual un hombre, movido por una voluntad constante e inalterable, da a cada cual su derecho”*⁴⁷.

En realidad, tras el fracaso del individualismo excesivo que predominó a lo largo del periodo del Estado moderno, la concepción de justicia fiscal debe ser anclada a la idea de justicia distributiva y fraternal, donde lo razonable y justo no puede ser aislado de las experiencias materiales de la vida. En este sentido y perspectiva, es necesario retomar el concepto de “bien común” aristotélico. De hecho, la justicia particular distributiva descrita por Aristóteles es la virtud reflejada en el acto de hacer una repartición materialmente igualitaria de la participación individual en la construcción y usufruto del bien común. En palabras más directas, la igualdad tributaria y el principio de capacidad económica no deben ser aplicados solamente en sus aspectos formales. La aplicación material de tales principios reflejará la verdadera justicia fiscal que tanto buscamos. Conforme señala Arana Landín, al referirse a los actuales desafíos del sistema tributario español en el tema del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias:

“El problema tal vez se ve complementado por la denominada ‘concepción utilitarista’ que tienen los españoles con respecto a la fiscalidad, ya que conciben los tributos como la contraprestación necesaria para recibir los servicios y prestaciones públicas. Dicha concepción utilitarista de nuestro sistema tributario se puede situar a medio camino entre la antigua concepción del tributo como vasallaje o incluso como obligación impuesta por el vencedor y la del tributo como instrumento que persigue fines más elevados, ya que el

⁴⁷ Véase en: Summa Theologica, 2-2, 58, 1.



deber de contribuir, hoy en día, resulta ser una pieza fundamental sobre la que se asienta la construcción de una sociedad más justa” (ARANA LANDÍN, 2009, pág. 49).

De hecho, haciendo un enlace con el sentido aristotélico de justicia, la finalidad de un sistema tributario no estaría limitada al financiamiento individual de las contraprestaciones de cada ciudadano. Las perspectivas de lo social y de lo colectivo están intrínsecamente entramadas en la tributación y en el sentido de justicia fiscal, de modo que el acto de pagar un tributo no implica solo un derecho utilitarista a una contraprestación estatal específica en igual medida y proporción, sino que refleja una inversión para la manutención de un modelo justo de sociedad. Efectivamente, *“los tributos sirven para mucho más, por jugar un papel esencial en la redistribución de la riqueza, lo cual debería llevar a la percepción de que no solo son útiles, sino que además aspiran a un fin superior e implican una solidaridad”* (ARANA LANDÍN, 2009, pág. 49).

Una vez identificada la perspectiva de sociedad y de bien común aristotélicos en donde ubicaremos metodológicamente nuestros análisis teóricos en el presente trabajo, pasamos ahora al estudio de la estructura de dominación social en la cual se encuentra inserida nuestra sociedad. En los días actuales, conforme afirma Enrique Del Percio (2006), es posible hablar de la existencia de una crisis en la estructura de dominación social. Para situar mejor esta conclusión, no podremos dejar de hablar sobre la “Teoría de la Dominación” defendida por Juan Carlos Agulla (1991), según la cual toda sociedad tiene su estructura de dominación basada en tres pilares: a) un tipo de estratificación social; b) una forma de legitimación del poder; c) un modo de organización del poder público.

Volviendo un poco más en la historia, percibiremos que, antes mismo de los tiempos modernos en que el acúmulo de riquezas era el principal factor de estratificación social, algunos tipos de sociedad estaban tensionados según la “lotería” de la naturaleza. O sea, la preponderancia de un individuo sobre el otro era justificada por aspectos religiosos, a veces adoptándose las divisiones inmutables entre grupos de personas (como las conocidas castas), o adoptándose las separaciones sociales más flexibles, posibilitando el intercambio entre las estratificaciones, como ha pasado con las sociedades de estamentos en las cuales el nombre y los títulos de nobleza representaban elementos de diferenciación del poder socioeconómico.

Destáquese que la religión en estos tipos de sociedades actuaba como elemento de legitimación para la permanencia de la estratificación social. Esta permanencia también puede ser llamada de “tradición” (WEBER, 1982). En tales sociedades, las contribuciones



financieras de los ciudadanos para la manutención del equilibrio social eran tratadas como obligaciones religiosas, de modo que eventuales desigualdades en la imposición del tributo estarían justificadas por el factor divino que estaba presente en la estructura de dominación, sea apelando a la herencia cultural (tradición), sea legitimando el orden de las cosas según los cánones religiosos. En estos tiempos no podemos hablar de que existía la angustia social generada por el deber de fraternidad, ya que los ciudadanos aceptaban pasivamente el origen divino y cultural de las desigualdades. Como no se consideraban hermanos, hijos de una misma madre (Estado), no sentían la angustia de la aparente injusticia de la tributación.

Con el incremento del capitalismo y el apogeo de las ideas iluministas, el hecho de pertenecer a un determinado estamento o casta (según los vientos de la naturaleza) no constituía ya un buen parámetro de justificación para los tratamientos tributarios diferenciados. La capacidad de acumulación de riquezas, inherente al capitalismo, proporcionó a los burgueses una elevación en sus estatus sociales, perdiendo fuerza las antiguas tradiciones religiosas. Ahora, todos podrían llegar al ápice de la sociedad, no dependiendo de la suerte, lo que vale ahora son los esfuerzos personales.

De ese modo, la concepción de justicia poco a poco fue aproximándose a la idea positivista del derecho, siendo cierto que para los burgueses emergentes no interesaba defender una justicia según la cual un noble merecería beneficios sociales por el simple hecho de pertenecer a determinada familia o estamento. No se trata ya solamente de “dar a cada uno lo que es suyo”. Las leyes, ahora, están destinadas a la protección de los derechos individuales de los ciudadanos burgueses emergentes ante la disminución del poder arbitrario de la monarquía. Además de eso, es válido percibir que la burguesía, cada vez más dominante en el escenario social, no tenía ningún deseo de hacer incluir reglas morales y los antiguos valores de justicia divina en los mandamientos legales, una vez que, si así fuera hecho, los primeros que deberían obediencia serían los propios burgueses, haciendo el pago justo del trabajo de sus empleados y artesanos.

En este contexto histórico floreció con fuerza total el positivismo jurídico, aislándose completamente el derecho de la moral y destinándose a la justicia una ubicación pre-jurídica. Históricamente, en el contexto del derecho occidental, a lo largo del medievo, variados órdenes normativos con fuerza de ley permanecieron vivos actuando al mismo tiempo, sin tener un comando centralizador de la producción jurídica (derecho canónico, derecho real, derecho señorial etc.). En los siglos XVII y XVIII, estos diversos órdenes

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



normativos fueron centralizados en el poder del Estado, de modo que la antigua pluralidad de fuentes de producción jurídica fue sustituida por un sistema monista, la era de oro de la autoridad de la legalidad de la ley (Del Percio, 2006).

En cambio, curiosamente, en los actuales tiempos posmodernos, observamos que estamos presenciando un movimiento de retorno al pluralismo de fuentes ya vivenciado en el medievo, la diferencia es que, si antes el factor divino actuaba como elemento justificante, ahora el factor económico centraliza todas las fuentes en único sentido. De hecho, según el doctrinador José Eduardo Faria, el sistema capitalista sigue una lógica económica global de dominación, donde los legisladores del mercado mundial son los grandes grupos económicos transnacionales, los cuales dictan las reglas y el destino de los ciudadanos, de modo que el Estado y sus instituciones pierden su capacidad de control normativo en nombre de una cierta coherencia sistemática con el ambiente del derecho global (FARIA, 2001). En puridad, estamos de acuerdo con las palabras del ilustre doctrinador Wolkmer, para quien:

“En la medida en que el conjunto de modelos institucionales se vuelve incapaz para cumplir sus funciones, haciendo las relaciones sociales previsibles y regulares, una serie de síntomas disfuncionales desata una crisis del sistema, por lo tanto, surgen formas alternativas que todavía carecen de un reconocimiento adecuado. Las actuales exigencias ético-políticas colocan la obligación de buscar nuevos estándares normativos que puedan solucionar mejor las demandas específicas surgidas de la producción y la concentración del capital globalizado, de las profundas contradicciones sociales, de las permanentes crisis institucionales y de los ineficaces sistemas de control y aplicación tradicional de la justicia” (WOLKMER, 2006, pág. 33).

Sin embargo, no es loable limitar genéricamente el problema del actual estado de desigualdades en el ámbito político de la dominación ejercida por el poder económico. De hecho, la influencia política del poder económico no es la única causa del desequilibrio e injusticias derivadas de la aplicación desproporcional del derecho tributario. En realidad, el problema es más complejo, ya que la práctica de la recaudación tributaria en muchas ocasiones, por ejemplo, puede reflejar la existencia de una relación inversamente proporcional entre la capacidad económica y la efectiva contribución individual a las arcas públicas.

En este punto, es interesante hacer una inmersión en el análisis del sujeto a ser considerado en el contexto de nuestra sociedad contemporánea. Nuestra preocupación en el



tema reside en el hecho de que el compromiso voluntario del contribuyente con el ejercicio saludable de la actividad tributaria es un elemento esencial para la viabilidad de una transacción tributaria. El estudio de los aspectos intersubjetivos de los contribuyentes en el contexto de la actual estructura de dominación social en que estamos insertados será esencial para la construcción de un entendimiento sobre las posibles causas del rechazo social al proceso de persecución de los créditos tributarios que no se pagan voluntariamente. Para la construcción de una concepción de lo que sea la justicia fiscal es necesario entender por qué muchos contribuyentes no perciben la importancia de los tributos para el equilibrio y manutención de las necesidades sociales. Es a partir del análisis de las angustias intersubjetivas de los individuos (contribuyentes) que podremos hacer una aproximación a la concepción de justicia fiscal que esté en mayor sintonía con la realidad social. Desde luego, es necesario adelantar que la idea de justicia en el proceso de persecución tributaria contemporáneo será estudiada según el prisma de un Estado Democrático de Derecho y que el análisis de las inquietudes sociales en la tributación reflejará las posibles injusticias fiscales sentidas por los contribuyentes de acuerdo con sus perspectivas internas.

En los tiempos modernos, el foco en la tutela de los privilegios individuales generó una especie de angustia social que puede ser entendida como derivada del sentimiento de egoísmo compartido por gran parte de los individuos (DEL PERCIO, 2006). Los excesos provocados por el individualismo indicaban que, como regla, el poder y la felicidad de los ciudadanos aumentaba en la misma proporción que el incremento de la capacidad individual del acumulo de riquezas (bienes privados). En esos tiempos, el individuo conducía sus intereses individuales organizando sus estrategias personales de acuerdo con las consecuencias de sus acciones. Para alcanzar sus objetivos financieros y de riqueza personal, sería moralmente válido influenciar otros individuos, por medio de armas, bienes, amenazas y seducciones. Y en cualquier eventual cooperación, cada individuo solamente estaba interesado en lo suyo, es decir, en su capacidad individual de lograr estratégicamente acumular riquezas cada vez más con tal relación.

Sobre ese tema, Habermas (2003), filósofo de nuestro tiempo, defiende que el Estado debería incentivar e instrumentalizar las acciones comunicativas entre los ciudadanos, de modo a superar el egoísmo individualista todavía predominante. En este tipo de acción, la orientación deja de ser exclusivamente hacia el éxito individual, y pasa a reflejar el entendimiento mutuo. En este nuevo ámbito, los actores buscan armonizar sus intereses y



planos de acción a través de un proceso de discusión orientado al consenso. Es importante notar que, aunque los dos tipos de orientación tengan la marca de la racionalidad humana, la gran diferencia es que, en la acción estratégica, la definición de la finalidad no abre espacio para escuchar los argumentos del otro. Por otro lado, en la acción comunicativa hay un espacio para el dialogo, en el cual es posible pensar en conjunto sobre cuáles deben ser los mejores objetivos que debe buscar el grupo social. En definitiva, el entendimiento mutuo derivado de la acción comunicativa es un importante facilitador de los procesos de prevención de la conflictividad tributaria y sirve de base para la defensa de la democracia en el escenario político, con la exclusión de los mecanismos unilaterales de represión, censura y otras medidas que no posibilitan el dialogo dentro del seno social.

Con la revolución industrial, las angustias sociales provocadas por las pésimas condiciones de trabajo del proletariado originaron los primeros contornos del derecho a la igualdad social. No obstante, el afloramiento de los estatutos de protección de la igualdad social no fue suficiente para la superación de la envidia social. Las persistentes desigualdades materiales generaron más conflictos sociales. De hecho, incluso con la creación de instrumentos que viabilizaran una mejora en las condiciones del trabajo, los ciudadanos menos favorecidos continuaron siendo incapaces de acumular riquezas en la misma proporción que lo hacían los ciudadanos que tenían mejores condiciones económicas. Tal angustia puede ser traducida en la llamada envidia social (DEL PERCIO, 2006).

En el siglo XX, las grandes guerras entre las naciones fomentaron una búsqueda desenfrenada por el armamento ostensivo. Tal factor hizo con que hubiera una celeridad en el desarrollo tecnológico mundial, con el surgimiento de los primeros computadores de gran capacidad de procesamiento, de los primeros automóviles motorizados y de las variadas posibilidades de utilización de la energía eléctrica. En este contexto histórico, la estratificación social, que hasta entonces era medida según la mayor o menor capacidad de acumulación de riquezas fue incrementada por el impulso dado a la globalización de los mercados. En realidad, los tiempos modernos tampoco estuvieron libres de las antiguas angustias sociales. A tales angustias debemos añadir los celos individuales de los ciudadanos, ya que los derechos inherentes a la fraternidad provocaron y continúan provocando en los “hermanos” un sentimiento de preterición maternal, o sea, “el Estado (madre) no me protege de la misma forma que protege mi hermano” (DEL PERCIO, 2006).



En los días actuales, tiempos posmodernos, nuestra sociedad todavía sigue sumergida en los tres tipos de angustias sociales, los cuales fueron acumulados y hasta entonces no superados. En la actualidad, es común y comprensible que las políticas de inclusión social y de redistribución de riquezas sean duramente criticadas por grupos de ciudadanos que componen las clases sociales económicamente elevadas; es igualmente común encontrar sentimientos de desagrado de algunos que, debido al principio de la capacidad contributiva, son obligados a cargar con una mayor parte de los costes sociales. En realidad, todas estas reacciones no pasan de reflejos de la acumulación no superada de las angustias sociales producidas a lo largo del desarrollo del capitalismo. No todos los hijos entienden y aceptan la lógica de repartición emprendida por la madre (Estado).

Todas estas angustias sociales muchas veces son estudiadas como injusticias que deberían ser subsanadas por el legislador. Sin embargo, aunque las insatisfacciones individuales puedan ser percibidas en los ciudadanos descontentos y que la percepción de tales angustias sirva para razonar la perspectiva interna de gran parte de los ciudadanos insatisfechos, la verdad es que tener en cuenta de modo aislado tales angustias puede ofuscar la consecución de una unanimidad en la concepción de justicia fiscal. Conforme hemos visto, todos esos sentimientos negativos son reacciones naturales de ciudadanos que todavía no introyectaran en sí mismos la lógica de la fraternidad, es decir, continúan siguiendo la misma lógica patrimonialista e individualista. La situación es agravada cuando percibimos que los legisladores de nuestros tiempos no son aquellos electos por el pueblo, más las fuerzas políticas del poder económico global.

En realidad, mucho más allá de la concepción interna de justicia fiscal, el jurista de la actualidad debe tener en cuenta el verdadero sentido del interés público externo (finalidad o razón de existencia) que esta por detrás de la justicia fiscal. A este interés externo daremos el nombre de interés fiscal. El interés fiscal no puede ser guiado por unilateralismos, tampoco constituye un reto que deba ser perseguido aisladamente por el Estado. El interés fiscal pertenece a la sociedad y debe ser buscado por todos, Estado y contribuyentes: el interés fiscal es el propio objeto del bien común que debe ser perseguido por todos. Tener esta comprensión ayúdanos a deshacer los prejuicios que eventualmente sirven de traba para la puesta en práctica de las transacciones tributarias, esto porque el camino hacia la justicia fiscal no es construido apenas por el legislador, es una construcción de todos, contribuyentes y Estado. En puridad, con la evolución natural del Estado posmoderno y del Estado



Democrático de Derecho, deja de ser admisible una comprensión del tributo aislada del contenido propio de un interés público. El interés público atribuido a la Administración tributaria por la ley no puede distanciarse del interés legítimo de los contribuyentes. Conforme afirma Rosembuj:

“El interés fiscal no está encargado en forma exclusiva a la Administración. La Constitución consiente una lectura de la participación, no sólo en términos instrumentales con referencia a la función administrativa, sino, y fundamentalmente, en la consideración asociativa respecto al interés público que la ley atribuye. No puede ser de otro modo: el ciudadano social está tan vinculado, con la misma intensidad, que la Administración, a la realización regular y ordinaria de la contribución al gasto público; lo cual, obviamente, es fuente de legitimación de su derecho o expectativa de participación en la función tributaria, sea en los procedimientos incursos como en los actos finalizados de los mismos” (ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, 2000, pág. 12).

Los fundamentos de un Estado Democrático de Derecho remiten a una idea de Poder del Estado legitimado por la voluntad de los ciudadanos, de modo que el deber de pagar tributos no solo implica una obligación, sino además el doble derecho de contraprestación y participación en el proceso de fijación y recaudación del tributo. Según Nabais: *“En relación con la razón de ser del Estado, que es la satisfacción de las necesidades de la persona humana, la satisfacción de la persona en el respeto por la dignidad humana, el Estado Fiscal no puede dejar de configurarse como un instrumento de dicha satisfacción. Por ventura, el instrumento que históricamente representa el más adecuado para la materialización de ese objetivo”* (NABAIS, 2007, pág. 164).

La autoridad que es propia de la potestad tributaria es impuesta democráticamente tanto por la Constitución como por las leyes. Tal poder de imperio no debe servir para desvirtuar su propia finalidad. La esencia de la potestad tributaria está en el derecho de los ciudadanos, es decir, en que la tributación sea cumplida de forma adecuada, debiendo ser punidos ejemplarmente los casos excepcionales de burla del sistema o de fraude contra el espíritu colaborativo de financiación del Estado. La adopción de la potestad de modo impositivo y fraudulento no solo desvirtúa el sentido fraternal y contributivo del tributo, sino que también impide que los ciudadanos sociales tengan la conciencia de sus propios derechos de participación en la gestión de la cosa pública.



En este punto concordamos con Torres (2005, pág. 233) y Caliendo (2009, pág. 151), cuando defienden la idea según la cual el hecho de que el poder fiscal deba ser practicado a través de la supremacía otorgada a las instituciones representativas del Estado no significa decir que el poder fiscal es única y puramente inherente al Estado, de modo que el tributo no refleja ya una imposición exigida arbitrariamente. En un Estado democrático de derecho la tributación solamente se justifica cuando atiende su finalidad constitucional. En este reto, la actividad tributaria tiene también vinculación con la idea de eficiencia material de la actividad administrativa del Estado, es decir, no es suficiente tener una recaudación proporcional a las demandas y gastos públicos, el ejercicio de la tributación deberá ser realizado con los menores costes sociales posibles, con la disminución del nivel de conflictividad y consecuente incentivo a la participación voluntaria de los contribuyentes.

Es cierto que el concepto de eficiencia proviene de la ciencia económica, donde la búsqueda de resultados maximizados, con los menores costes posibles, representa el gran reto que debe ser perseguido. Sin embargo, aunque la teoría económica observe los problemas sociales desde una perspectiva distinta a la jurídica, concordamos con Albert Calsamiglia al señalar que *“la eficiencia – entendida como el mayor beneficio con el mínimo coste – podría ser considerada como uno de los componentes esenciales de una sociedad justa”* (CALSAMIGLIA, 1993, pág. 30). En los trabajos jurídicos de la actualidad, es común hablar de “derechos fundamentales de los contribuyentes” en una perspectiva únicamente unilateral, es decir solamente se aborda la problemática que hay alrededor de las limitaciones del poder público frente a los ciudadanos contribuyentes. En este contexto, sin embargo, existe una doble cara en tales derechos fundamentales. De hecho, si por un lado el Estado debe tributar minimizando las posibles violaciones de derechos (actuación negativa), por otro lado, debe también elevar su grado de eficiencia positivamente, es decir, está obligado a utilizar las mejores y más justas técnicas de recaudación tributaria puestas a su disposición. Conforme señala Casalta Nabais, *“tanto los derechos como los deberes fundamentales integran el estatuto constitucional del individuo, o mejor de la persona. Un estatuto que así tiene dos caras, ambas igualmente importantes para comprender el sitio que la persona humana debe tener en la constitución del individuo, constitución que, como es bueno de ver, debe ocupar el primer lugar en la ordenación de las materias constitucionales”* (NABAIS, 2007, pág. 163).



En realidad, haciendo una lectura “económica” del sentido aristotélico de “bien común” encontraremos un sentido, más allá del altruista, para una actuación cooperativa. En muchas ocasiones, cuando la manutención de un elevado nivel de conflictividad juega en contra la eficiencia financiera, mismo partiéndose de una posición puramente individualista, es más ventajoso cooperar e incentivar la participación consensual. La maximización de los resultados económicos individuales solamente será sostenible en una sociedad que tenga como reto la disminución de las desigualdades entre sus ciudadanos, son los haberes políticos y sociales los que permiten a los ciudadanos incrementar sus logros financieros, es decir, solamente existe seguridad jurídica en las relaciones comerciales porque existen instituciones políticas que garantizan el cumplimiento de dichas inversiones, del mismo modo que solamente existe la posibilidad de lucro en los mercados porque existe una masa de ciudadanos con capacidad de compra. No es excesivo decir que el propio sistema capitalista se encarga de percibir la importante presencia de los consumidores y de la necesidad de incentivar un crecimiento económico sostenible de todos los ciudadanos, con la disminución de las desigualdades ellos.

Por otro lado, cuando partimos de una aproximación puramente jurídica de los principios de justicia y eficiencia, también podremos lograr construir una justificación aceptable para el incentivo a la construcción de soluciones consensuales y la consecuente disminución de los conflictos jurídicos. De hecho, el principio de justicia efectiva, el cual analizaremos en su mejor momento a lo largo de la presente tesis, supone el incentivo a una ampliación del derecho al acceso a la justicia y la resolución de conflictos jurídicos en un menor tiempo posible. La celeridad juega un papel esencial en la aplicación de los derechos, conforme señalaba el filósofo Séneca la justicia tardía es sinónimo de injusticia. Además, conforme señala Herrera Molina, partiendo de una concepción aristotélica del bien común, es posible concluir que *“el pleno desarrollo de la personalidad no se puede conseguir de modo aislado, sino solo mediante la colaboración de los demás. La persona tiene, por tanto, una responsabilidad frente al bien común a la que debe contribuir en función de su capacidad”* (HERRERA MOLINA, 1998, págs. 92/93).

Efectivamente, una vez superado el individualismo que predominó hasta los tiempos modernos, las instituciones jurídicas, los principios y el propio derecho en sí mismo precisan ser repensados según un prisma cooperativo, es decir, partiéndose de la necesidad sociológica del hombre de conectarse con “el otro” para que ambos puedan desarrollar sus



potencialidades. En este sentido los contribuyentes no son enemigos unos de los otros y tampoco la relación entre Estado/Contribuyente debe partir de premisas conflictivas. Los hombres son seres naturalmente sociales y viven en sociedad porque tienen la natural propensión al desarrollo de sus habilidades. No están unidos en sociedad solamente para sus auto protecciones, están para desarrollar sus potencialidades y virtudes.

La compatibilización de los intereses del contribuyente y del Estado-Administración nunca podrá ser correctamente alcanzada cuando se parte de la idea de la imposición unilateral de la supremacía del poder del Estado, no siendo posible subsanar efectivamente el conflicto tributario de manera aislada del verdadero contenido de interés público al cual está vinculada y legitimada la actividad tributaria (ZIMMERMANN, 2007, pág. 76). Actualmente, la gestión tributaria todavía sigue teniendo como parámetro la concepción imperativa de la tributación, donde no hay espacio para la conjugación de interés o soluciones creativas para la manutención voluntaria y sana del sistema de financiación tributaria del bien común⁴⁸. En realidad, el interés particular y el interés patrimonial de la Administración no pueden ser confundidos con el interés público general (fiscal), inherente a la actividad tributaria, ni con las finalidades y necesidades previamente establecidas en el contexto social. La mezcla de estos conceptos genera la perpetuación de los litigios.

No se pueden confundir los derechos patrimoniales pertenecientes a una determinada persona jurídica pública (Entidad del Estado), relativos a los bienes públicos que están bajo su tutela, con la atribución funcional que tales Entidades tienen en la gestión y destinación de los tributos. El riesgo de que los conceptos sean confundidos existe cuando el propio poder público actúa como si estuviera defendiendo y ejerciendo derechos suyos, cuando, en realidad, los agentes estatales no defienden sus derechos, sino ocupan funciones representativas con atribuciones orgánicamente previstas en ley destinadas a la defensa de un interés público mayor, el bien común.

La noción de Estado como persona jurídica distinta de la persona física del soberano monarca fue el primer gran paso para la desconstrucción del antiguo modelo administrativo patrimonialista. Sin embargo, como reflejo de ese primer paso (personificación del Estado-

⁴⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: INFORME *Propuesta para disminuir la litigiosidad fiscal en España a luz del derecho comparado*. Realizado por Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. Marzo/2014.



administración), los ciudadanos todavía siguen siendo meros objetos a ser “administrados”. Los agentes públicos, por su parte, ganaron el destaque del juego administrativo, actuando como sujetos cuando deberían ser solamente instrumentos de la voluntad política. Como señala Adolfo Serrano Triana:

“El individuo viene así a la posición del objeto en cualquier tipo de relación, donde la actividad la desarrolla el sujeto administrativo. El dueño se hace objeto y el servidor se hace sujeto. Hay aquí la contradicción del lenguaje, que encubre sin embargo un fenómeno real perfectamente comprobable: la Administración está configurada para servir al administrado, pero es frecuentemente servida por él. El axioma prínceps pari cum pupilo refleja muy claramente esta equivocidad de aspectos en la Administración. En este contexto no hay nada más paradójico que llamar los ciudadanos de “administrados”, cuando, en verdad, deberían ellos ser los sujetos del actuar administrativo” (SERRANO TRIANA, 1990, pág. 106).

En la actualidad, necesitamos dar otro gran paso, o sea, debemos acercar el ciudadano contribuyente de su compromiso personal y voluntario con la tutela del interés público fiscal. La superación del modelo de pensamiento clásico cartesiano exige de los operadores del derecho de los tiempos actuales un esfuerzo adicional para que sea posible romper con viejos paradigmas. Como señala Gomes Moreira *“la ideología burguesa del Estado liberal estaba fundamentada en la antinomia entre Estado y sociedad, en contraste con la alianza que actualmente se busca tener”* (GOMES MOREIRA, 2018, pág. 76).

No se puede negar los avances prácticos permitidos a partir de la adopción del paradigma dicotómico (Estado/sociedad), siendo cierto que esta dualidad fue fortalecida por la concepción de Estado como persona jurídica, fruto de la teoría germánica, y por el sistema representativo de gobierno. Efectivamente, el pensamiento cartesiano resultó importante superación del absolutismo y del patrimonialismo. Sin embargo, el alejamiento entre Estado y sociedad ha tenido muchas consecuencias difíciles de ser superadas en los días actuales. En realidad, el tratamiento como persona jurídica hizo que el Estado se tornara un fin en sí mismo, de modo que el interés propio de la persona estatal pasó a ser confundido equivocadamente con el interés público y la ley asumió un carácter sagrado, incontestable, integralmente desvinculado de cualquier contenido axiológico (ZANELLA DI PIETRO, 1991, pág. 156).



El objetivo de preservar la imparcialidad del administrador y de prevenir la desviación de finalidad originó la formulación del modelo de Administración racional-burocrática, a partir de mediados del siglo XIX, durante la vigencia del Estado liberal y de una sociedad autoritaria y clasista. Son características de ese modelo de Administración la división del trabajo, jerarquía, reglamentación detallada, especialización excesiva, neutralidad, racionalidad y formalismo. A pesar de la existencia de algún avance en la sistematización de los procedimientos administrativos, la verdad es que la Administración burocrática generó un espacio gris peligroso, permitiéndose que se confundiera interés público con el interés del Estado en sí mismo, es decir, con la afirmación de poder propio del Estado, de tal manera que *“los administradores públicos acaban direccionando una parte substancial de sus actividades y de los recursos financieros del Estado para sostener las necesidades de la propia burocracia, las cuales desafortunadamente pasan a predominar en detrimento de las necesidades sociales”* (WEBER, 1982, pág. 264).

En la actualidad, gana fuerza el pensamiento sistémico de la Administración Pública, lo cual, al contrario de las características inherentes al modelo burocrático, refleja las siguientes perspectivas: a) descentralización de las esferas políticas de decisión, con la transferencia de recursos para los niveles políticos regionales y locales; b) descentralización administrativa, a través de la delegación de autoridad para los administradores públicos, transformados en gerentes con cierto grado de autonomía; c) organización con pocos niveles jerárquicos; d) foco y control de los resultados; e) foco en las necesidades ciudadanas y no en las propias necesidades de la Administración. Este modelo sistémico de la actuación administrativa tiene conexión directa con una perspectiva de Estado Fiscal dirigido hacia la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos y no hacia la manutención del Estado por sí sola. Para Nabais, el Estado Fiscal es aquel que comprometido con el desarrollo y protección de los derechos fundamentales clásicos y sociales, ya el Estado Patrimonial tiene la pretensión unidimensional de preservar el estatus quo de la clase dominante (NABAIS, 2007, pág. 190).

El Estado Fiscal tiene como fundamento principal la idea de una ciudadanía en que todos los miembros de la sociedad contribuyen para soportar los encargos públicos y financiar el coste de los derechos en la medida de su capacidad contributiva. Tanto la tributación, como su producto (valores resultantes de los tributos) merecen un tratamiento cooperativo donde el Estado y contribuyentes deben asumir el protagonismo y la



responsabilidad en la manutención del sistema. En esta perspectiva, la gestión compartida del interés general tributario (interés fiscal) no puede ser entendida como una renuncia fiscal o una disposición de la potestad tributaria. Esa gestión compartida tiene su fuente de legitimación en el hecho que la tributación y el propio tributo son actividades y bienes sociales protegidos por el Estado-Administración, pero no pertenecientes a él.

En su teoría discursiva, Habermas identifica, con razón, que las premisas contractuales del origen del Estado merecen una revisión. Las esferas público/privado deberían ser aproximadas, olvidándose de la antigua sumisión de los ciudadanos. Con este rompimiento de premisas, se torna posible establecer una práctica comunicativa que venga a legitimar las mejores posiciones políticas y jurídicas aplicables. Empero, no debemos tener una visión romantizada de las cosas, siempre existirán momentos en que las partes (Estado/Contribuyente) actuarán con sus estrategias en beneficio propio. Sin embargo, si tanto el Estado como el Contribuyente desean verdaderamente la supervivencia de una justicia fiscal orientada hacia la manutención del sistema financiero, la búsqueda originaria por un entendimiento común y por objetivos comunes actúa como un punto inicial para la propia armonía social.

Es preciso parar un poco para reflexionar: ¿cuál es la finalidad de la tributación? Todos somos capaces de afirmar inmediatamente, en contestación, que la tributación está orientada al mantenimiento y ejecución de las funciones del Estado. Por lo tanto, en el contexto de un Estado Democrático de Derecho, la finalidad esencial de la tributación tiene relación directa con la finalidad de la propia existencia del Estado. Sin embargo, la propia existencia de un Estado tiene un propósito. El Estado existe para que todos los ciudadanos tengamos una convivencia armónica y sean capaces de desarrollar sus potencialidades (bien común aristotélico). La justificación de la existencia del Estado, por lo tanto, tiene vinculación con las necesidades sociales que solamente pueden ser satisfechas con la contribución financiera de los ciudadanos. Así, la misma importancia dada a la participación cooperativa del ciudadano en la actuación administrativa del Estado también debe estar inserida en el contexto de la tributación. De hecho, nosotros, ciudadanos sociales, no solamente transferimos la necesaria legitimación de la actividad administrativa a las manos del Estado, sino que también somos copartícipes en el proceso de manutención del propio Estado. Creer que la criatura (Estado) puede mantener como regla una postura excluyente en



los mecanismos de resolución de conflictos es retroceder a los tiempos despóticos (ROSEMBUJERUJIMOVICH, 2000, pág. 11).

En definitiva, ahora que ya tenemos claro el sentido de justicia fiscal y cuál es el interés público fiscal que debe guiar los pasos del intérprete y aplicador del derecho tributario, es interesante percibir la existencia de movimientos doctrinarios que caminan hacia un nuevo modelo de Administración, una Administración tributaria participativa. Ante tales perspectivas, analizaremos en el próximo apartado algunos de los trazos novedosos del derecho administrativo, los cuales también pueden reflejar fuertes influencias en la forma de conducir la labor administrativa de la actividad tributaria del Estado.

4. NUEVO MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA BASADO EN EL DIÁLOGO HORIZONTAL ENTRE ESTADO Y CONTRIBUYENTE

En el actual estado de nuestra sociedad, los fundamentos teóricos que orientan la actuación de la Administración del Estado en el contexto de la materialización del derecho positivo merecen ser revisados por los estudiosos del derecho, puesto que ya no están reflejando las necesidades reales de la vida social. De hecho, especialmente para la actividad administrativa desarrollado en la tributación, es necesario subsanar ese déficit mediante una colaboración social basada en la participación y colaboración del contribuyente en la actividad administrativa⁴⁹. Conviene subrayar que la existencia y manutención del papel esencial del Estado pasan a ser cuestionables ante la actual necesidad de interacción y compatibilización entre los intereses de los ciudadanos con los intereses del Estado-

⁴⁹ En este sentido véase el art. 18 de la Ley española 39/2015: “*Artículo 18. Colaboración de las personas. 1. Las personas colaborarán con la Administración en los términos previstos en la Ley que en cada caso resulte aplicable, y a falta de previsión expresa, facilitarán a la Administración los informes, inspecciones y otros actos de investigación que requieran para el ejercicio de sus competencias, salvo que la revelación de la información solicitada por la Administración atentara contra el honor, la intimidad personal o familiar o supusieran la comunicación de datos confidenciales de terceros de los que tengan conocimiento por la prestación de servicios profesionales de diagnóstico, asesoramiento o defensa, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación en materia de blanqueo de capitales y financiación de actividades terroristas. 2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante. 3. Cuando las inspecciones requieran la entrada en el domicilio del afectado o en los restantes lugares que requieran autorización del titular, se estará a lo dispuesto en el artículo 100*”.



Administración. En esta perspectiva, conforme se ha consignado expresamente en la exposición de motivos del código de buenas prácticas creado para promover dentro del contexto español una relación más cooperativa entre la Administración y las (grandes) empresas:

“Una Administración tributaria moderna exige una proximidad mayor con las empresas, tanto como principales contribuyentes como por su valiosa actuación como colaboradores tributarios. Esta proximidad debe caracterizarse no sólo por un conocimiento mejor y más detallado de la actuación del contribuyente, sino también por velar por la máxima publicidad y perdurabilidad de sus criterios interpretativos y de actuación. En definitiva, es este compromiso de la Administración tributaria el que debe dotar de la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes y permite un cumplimiento mejor y más eficaz de las obligaciones tributarias. Por todo ello, la gestión tributaria debe configurarse, no como un procedimiento de partes enfrentadas, sino como una colaboración para un fin común”.

El ciudadano posmoderno no tiene sólo derecho a elegir sus representantes en el poder legislativo: la vida social de los tiempos actuales exige un nivel de apertura y transparencia con el trato de lo público mucho más intenso y tendiente a una mayor aproximación de los ciudadanos con las cuestiones y actuaciones de la Administración Pública. Así, el ciudadano debe ser llamado a participar en la administración de sus intereses y de los intereses de la sociedad en general, *so pena* de mantenerse el actual nivel de crecimiento de la conflictividad.

En la actualidad, las exigencias prácticas inherentes a la prestación de los servicios públicos muchas veces solamente son respondidas con soluciones concretas a circunstancias también concretas, no previstas de modo descriptivo en la norma. Para la práctica de tales actos, el agente público necesita acercarse de instrumentos que le autoricen a acomodarse a las peculiaridades del caso particular, buscando las soluciones más acordes al interés público en cada momento. En muchos casos, estas respuestas pueden colisionar con el sistema de administración tradicional, caracterizado por la aparentemente sencilla y justa subsunción automática o mecánica del supuesto de hecho en la norma (ELORRIAGA PISARIK, 1996, pág. 08).



Como sabemos, el derecho tributario, aunque tenga su autonomía didáctica y científica, dialoga necesariamente con las demás disciplinas jurídicas, especialmente con el derecho constitucional y administrativo. Con el derecho constitucional, el dialogo es aún más fuerte ya que el pensamiento sistemático del derecho posmoderno adopta la Constitución del Estado como elemento conformador del derecho y reconoce la fuerza normativa directa de los principios constitucionales. La principal manifestación de la preeminencia normativa de la Constitución consiste en que todo el orden jurídico debe ser estudiado a la luz de ella, de modo que sea posible eliminar las normas que no están conforme con las previsiones constitucionales (CANOTILHO, 1991, pág. 45).

Además, no se puede olvidar el hecho de que el derecho tributario, pese a su importancia en la configuración del Estado Democrático, es solamente uno más de los subsistemas dentro de la compleja red normativa del ordenamiento jurídico. En realidad, ni siquiera el derecho, en su sentido amplio, puede ser percibido aislado de las otras ciencias sociales. En este sentido, Paulo de Barros Carvalho, al analizar estas interacciones de las ramas del derecho afirma objetivamente que, aun considerando la función didáctica de la división de las ramas del derecho, todo no pasa de una “*división del indivisible, una separación del inseparable*” (BARROS CARVALHO, 2004, pág. 13). En definitiva, el derecho es uno y siempre refleja un vínculo con las reglas de la vida social (NAVARRO COÊLHO, 2007, pág. 33).

Análogamente, en el contexto del derecho administrativo, por ejemplo, no podríamos dejar de hablar de las actuales características y transformaciones reflejadas en algunos de los institutos del derecho administrativo que tienen integral vinculación con el tema de los actos convencionales practicados por los agentes públicos. A la clásica división de actos administrativos vinculados y discrecionales debe sumarse, por ejemplo, la perspectiva de la discrecionalidad compartida, donde la Administración pueda ser capaz de permitir la interacción con el ciudadano en la construcción de las mejores y más eficientes opciones discrecionales. El grado de complementariedad no solo implica la integración de los derechos de coparticipación, sino que además representa una forma de atraer al ciudadano hacia un compromiso consciente y voluntario, con el fortalecimiento de la legitimación política de los actos administrativos discrecionales.

Aunque, según la concepción clásica, la decisión discrecional se basa en criterios extrajurídicos de oportunidad o conveniencia, no menos cierto es que el Tribunal Supremo



español ha declarado que las facultades de la Administración están siempre subordinadas a la práctica de un buen servicio volcado al interés general, incluso en los actos discrecionales⁵⁰, vinculación que se produce en virtud del artículo 103.1 de la Constitución de España. Según el Tribunal Supremo de España, la discrecionalidad implica que el legislador atribuye al órgano administrativo la facultad de apreciar en cada supuesto lo mejor para el interés público, con libertad de elección entre alternativas justas, decidiendo por criterios de oportunidad, económicos o sociales⁵¹. Pero vuelve a estar presente el principio de sujeción a la ley y al derecho del artículo 103.1 de la Constitución desde el momento en que estos criterios están legal o constitucionalmente determinados, o incorporados en los principios generales del derecho. Como señala Sánchez Morón:

“La discrecionalidad administrativa no es un elemento extraño y menos aún opuesto por esencia a la idea del Estado de Derecho. Son las propias leyes las que reconocen en la mayoría de los casos, de manera expresa o implícita, la existencia de márgenes de discrecionalidad administrativa para adoptar las decisiones que convengan a los intereses públicos. Aunque a veces esos márgenes puedan ser excesivos o están poco justificados, lo cierto es que la Administración no podría desempeñar correctamente su función de servicio a los intereses generales si toda su actuación estuviera predeterminada de manera absoluta y rígida por la ley (o por los reglamentos). Por el contrario, los Gobiernos y Administraciones Públicas han de enfrentarse cotidianamente a problemas que el legislador no ha podido prever o que sólo ha podido prever y regular de manera general, sin consideración de las circunstancias cambiantes” (SÁNCHEZ MORÓN,1994, pág. 88/89).

No podemos olvidar que la creación de mecanismos o espacios de autocomposición de conflictos en el contexto de la Administración no implica dotar a los funcionarios públicos de una libertad ilimitada o inmune al control externo. Además de los parámetros que el legislador debe fijar para fines de acotamiento de las hipótesis e imposición de requisitos para la materialización de posibles transacciones, no podemos olvidar que, pese el carácter discrecional de determinado acto administrativo, el interés público siempre exigirá que los agentes públicos actúen con buena fe, transparencia, moralidad y eficiencia. Toda y cualquier

⁵⁰ España. Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1994, RA 11657/1990.

⁵¹ España. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1997, RCA 792/1993.



desviación del poder administrativo podrá ser objeto de los mecanismos de control interno y externo disciplinados por la Constitución.

Asimismo, el hecho que la Administración tenga la discrecionalidad compartida con el ciudadano, o que tenga una cierta margen de libertad para interpretar de modo consensual los conceptos jurídicos indeterminados de la norma tributaria, no suprime el deber de motivar los actos que se dicten,⁵² debiendo siempre optar por el camino más eficiente posible, para la satisfacción de los intereses públicos reales efectivamente implicados.

El principio de finalidad pública juega un papel importante en el contexto de la discrecionalidad administrativa, ya que, ante la creciente complejidad de la actuación administrativa, con frecuencia no es posible predeterminedar la mejor manera de atender al interés público. Para reforzar el control de los excesos, es absolutamente necesario que todos los actos administrativos, más aún los discrecionales, sean motivados y atiendan a las exigencias de publicidad.

En el ordenamiento jurídico español, por ejemplo, el art. 35 de la Ley 39/2015 afirma que serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: a) los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos; b) los actos que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos y procedimientos de arbitraje y los que declaren su inadmisión; c) los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos; d) los acuerdos de suspensión de actos, cualquier que sea el motivo de ésta, así como la adopción de ciertas medidas provisionales; e) los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia, de ampliación de plazos y de realización de actuaciones complementarias; f) los actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados; g) los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, así como los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio; h) las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, así como los actos que resuelvan procedimientos de carácter sancionador o de responsabilidad patrimonial; i) los actos que se dicten en el

⁵² Conforme veremos en su momento oportuno, el margen de apreciación inherente al acto de interpretar los conceptos jurídicos indeterminados no se confunde con la libertad de opción proveniente de la discrecionalidad administrativa.



ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa.

Además, el art. 45 de la Ley 39/2015 establece que los actos administrativos serán objeto de publicación cuando así lo establezcan las normas reguladoras de cada procedimiento o cuando lo aconsejen razones de interés público apreciadas por el órgano competente. En todo caso, los actos administrativos serán objeto de publicación, surtiendo ésta los efectos de la notificación, en los siguientes casos: a) cuando el acto tenga por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas o cuando la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente para garantizar la notificación a todos, siendo, en este último caso, adicional a la individualmente realizada; b) cuando se trate de actos integrantes de un procedimiento selectivo o de concurrencia competitiva de cualquier tipo.

En definitiva, aunque en la tributación puedan ocurrir cierta margen de libertad discrecional en el ejercicio de la potestad inquisitiva o de comprobación, en la activación de la comprobación de valores y en la elección de algunos de sus medios, en la definición de las bases imponibles, en los planes de inspección y en la selección concreta de los obligados sometidos a dicho procedimiento, los supuestos en que sea necesaria una mayor participación del contribuyente deberán ser previstos en ley y no se quedarán al margen de los mecanismos de control internos y externos de la actuación administrativa. En esas ocasiones, la cooperación del ciudadano y el principio de eficacia, vinculados a una concepción de interés general tributario, representan las claves maestras que además de ofrecer un reto que debe ser estudiado, también representan instrumentos útiles para el control de legalidad de los actos administrativos de las opciones discrecionales hechas por los funcionarios públicos.

El nivel de complejidad de las relaciones tributarias ha llegado a un punto en que ignorar la necesidad de incremento de la discrecionalidad compartida e ignorar la importancia de la búsqueda de consenso en la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados implica limitar la capacidad de eficiencia de la Administración. La imposición de opciones legislativas genéricas para casos específicos, ajenas a los cambios sociales, solamente contribuye para la institucionalización de las pérdidas, generando más ineficiencia. Zornoza Pérez ha advertido con acierto al respecto que:



"La realización de un gravamen acorde a la verdadera capacidad económica de los individuos ha conducido al establecimiento de figuras impositivas que, sobre todo en la imposición directa, exigen el conocimiento de un sin número de datos y circunstancias que la Administración difícilmente puede obtener por sus propios medios, lo que a su vez ha motivado la exigencia de una colaboración reciente por parte de los obligados tributarios. Y esa colaboración, que constituye una característica esencial de los procedimientos de gestión propios de un derecho tributario de masas, no puede concebirse en exclusiva desde la perspectiva de los deberes de declaración, información, etc., que incumben a los obligados tributarios, sino que legitima igualmente su participación en dichos procedimientos" (ZORNOZA PÉREZ, 2003, pág. 168).

La Administración tributaria en España, por ejemplo, con respaldo en la ley, tiene la posibilidad de apreciar discrecionalmente la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago de la deuda tributaria por dificultades transitorias del deudor en orden a su pago (art. 48 del Reglamento General de Recaudación). Además, es posible (según estándares de ponderación de eficacia) la adopción de medidas cautelares, que aseguren el cobro de la deuda, cuando dicho cobro se pueda ver racionalmente frustrado o dificultado (art. 128.1 de la Ley General Tributaria, LGT). Por otra parte, en el ámbito del cobro de la deuda tributaria, el artículo 169.4 LGT, párrafo segundo, prevé que *"A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros"*. En definitiva, la cooperación o participación del ciudadano en estos actos administrativos, donde se abre una gama de opciones para el agente público, puede ser esencial para la legitimación y el control de legalidad de las medidas adoptadas, estando siempre presente la posibilidad de que los caminos poco eficientes o desproporcionales sean ajustados por la actividad judicial.

Así, es posible hablar de discrecionalidad administrativa compartida y en interpretación administrativa consensuada cuando la apertura legislativa ofrece también un mecanismo de participación del ciudadano en el proceso valorativo y constructivo de los caminos administrativos posibles, enriqueciéndose las soluciones con la amplitud creativa del contexto social. De hecho, en el marco del Estado Democrático de Derecho, la cooperación ciudadana para el desarrollo de las funciones típicas de Estado implica necesariamente una nueva conducta de los actores políticos de la sociedad y un cambio reflexivo sobre la gestión efectiva de los intereses públicos y de los conflictos.



Efectivamente, la necesidad de previa habilitación legal es incontestable. La discrecionalidad administrativa estará presente en las hipótesis en que, ante una situación práctica, sea imposible al legislador reconocer de manera pacífica cual sería la mejor solución idónea para cumplir excelentemente la finalidad de la ley, de modo que, por una cuestión de técnica legislativa, el propio legislador expresa los límites de la discrecionalidad en la ley puesta.

En efecto, la adopción legislativa de una mayor discrecionalidad de los actos administrativos y de una mayor capacidad de los agentes públicos tanto para apreciar y valorar, como para establecer la consecuencia jurídica de sus actos discrecionales, aumenta el grado de necesidad de la intervención ciudadana lo cual, como consecuencia, incrementa el nivel de legitimación de la propia actuación de la Administración. En el ejercicio de la llamada discrecionalidad compartida, la cooperación ciudadana es esencial para el éxito de los caminos acogidos por los agentes administrativos en el día a día del servicio público. Hacerlo de forma aislada de la interacción social es un error que tiene un alto coste para la sociedad.

La existencia de un margen de libertad para que la Administración pueda valorar las circunstancias de oportunidad de cada caso refleja una necesidad real impuesta por la incapacidad del legislador de prever todas las circunstancias y constantes cambios sociales, además de ser una exigencia para garantizar el desempeño correcto de las actividades administrativas del Estado.

En la actualidad, por lo tanto, considerando que la tributación desafortunadamente todavía se maneja en un ambiente de total hostilidad y clima de desconfianza, el planteamiento de medidas voluntaristas de autocomposición de conflictos debe partir de nuevas premisas y de nuevos comportamientos ciudadanos y administrativos, lo que nos lleva a la necesidad de un cambio de mentalidad y de actitud de las partes conflictivas. En realidad, los sistemas administrativos modernos no sólo deberían estar orientados a la obtención de la plena satisfacción del ciudadano, reflejando dicha satisfacción en el contexto de los servicios públicos, sino también al incremento cada vez mayor de la participación de la sociedad en el proceso de elaboración y evaluación de las políticas públicas y de las actividades administrativas en general.



En este punto, adoptando ahora una mirada transdisciplinar, la “teoría de los juegos no cooperativos” formulada por los profesores estadounidenses John Nash y John Harsanyi y el profesor alemán Reinhard Selten se presenta muy útil para la comprensión de la importancia de la participación de los ciudadanos en los procedimientos administrativos inherentes a la actividad tributaria. De hecho, es una teoría muy interesante que puede servir de auxilio en la comprensión de la importancia de la transparencia en la toma de decisiones razonables en la actividad tributaria.

La teoría de los juegos, según la definición de Herbert Gintis (2009, pág. 45) es una teoría de la decisión de múltiples jugadores, en donde las elecciones de cada jugador afectan las recompensas de los otros jugadores, y los jugadores consideran tales afectaciones a la hora de actuar (jugar). En el juego de las relaciones tributarias las iteraciones entre los sujetos de la tributación no podrían ser diferentes, las partes siempre actuarán de modo estratégico a partir de las informaciones que tienen y considerando la probabilidad de los resultados.

En realidad, aunque haya sido formulada en el contexto de las ciencias exactas, su aplicación en el derecho refleja una interesante búsqueda por la eficiencia en los resultados (resolución de los conflictos) para ambas partes de una relación jurídica conflictiva. Tal teoría tiene como objeto la obtención de resultados óptimos (los mejores posibles) partiendo siempre de la premisa de que las acciones del contrario (parte opuesta del conflicto) son previsibles, o sea, cuando se conocen exactamente las reacciones tenemos la tendencia de adoptar acciones más eficientes. Este nivel de conciencia mutua presupone la construcción de un grado de transparencia estratégica que permita la toma de decisiones más eficientes.

Desafortunadamente, en la actualidad, la plena obtención de un nivel razonable de transparencia en la tributación es un objetivo casi utópico. Sin embargo, es perfectamente posible visualizar una mejora de eficiencia a partir de instrumentos que permitan una aproximación de las partes contrarias (contribuyente y Estado). En este punto, ponemos de relieve la vinculación existente entre la deseada transparencia y la eficiencia de la actividad tributaria del Estado. En verdad, según señala Calderón Corredor:

“Cuanto mayor es la transparencia (baja corrupción, actuación pública acorde a la oferta electoral, impuestos claros de fácil aplicación y gestión, coherentes y estables, reducidos costes de cumplimiento) mayor será la eficiencia de la actividad pública y mayor será la equidad conseguida a través de la misma. Cuando existe poca transparencia el nivel de eficiencia será bajo, se alcanzará poca equidad y la tolerancia será escasa, por lo que se



alcanzará para tipos inferiores el nivel a partir del cual la recaudación desciende al incrementarse el tipo impositivo” (CALDERÓN CORREDOR, 2017, pág. 171).

En esta perspectiva, la utilización de técnicas alternativas de resolución de los conflictos permite que el juego pueda tener lugar en un ambiente con menos hostilidad y con más eficiencia en los resultados para ambos los jugadores. Efectivamente, si el contribuyente tiene la posibilidad de conocer y dialogar con la parte contraria del conflicto (Administración), de modo que conozca con precisión la acción/reacción de la Administración tributaria, tenderá, en la medida de lo posible, a ajustar su comportamiento a la posición de la Administración.

Del mismo modo, la cooperación en la perspectiva de la Administración implicará menos esfuerzo para la obtención de mejores resultados (formales y materiales) una vez que el dialogo transparente con la parte opuesta del conflicto permitirá una actuación administrativa más compatible con los principios de capacidad contributiva, razonabilidad y eficiencia. Sin un ambiente cooperativo lo máximo que la Administración podría obtener como resultado sería un resultado “subóptimo” según la óptica del “equilibrio de Nash”, o sea, sin cooperación y sin informaciones mutuas la probabilidad es que las acciones de cada una de las partes sean guiadas por una lógica de disminución salomónica de las pérdidas. Al revés, con cooperación y cambio de informaciones los resultados de las acciones individuales tienden a la minimización de las pérdidas: tienden a un resultado óptimo.

Por tales razones, los sistemas tributarios deberían agregar nuevos modelos preventivos y resolutivos de conflictos, estimulándose la formación de una cultura del diálogo entre los sujetos de la relación tributaria⁵³. Las Administraciones tributarias deben tratar de ser activas mediante la identificación de las necesidades de información fiscal general y la prevención de posibles problemas que puedan impedir que los contribuyentes cumplan sus obligaciones. También procurar colaborar plenamente y con un espíritu de cooperación con los contribuyentes para resolver problemas fiscales y tener en cuenta, dentro

⁵³ Conforme señala Vallejo Pérez, al hablar sobre los desafíos de la puesta en práctica de la mediación en el contexto español, “uno de los principales problemas a los que se enfrentan no es su falta de regulación, sino la no existencia de una cultura de mediación. Las diferencias en la difusión – y, por tanto, que los ciudadanos acudan con mayor o menor frecuencia a los servicios de mediación – varía en función de cada Comunidad Autónoma, según la difusión y campañas que se hayan hecho de la misma para que los ciudadanos conozcan esta forma de gestión positiva de los conflictos” (VALLEJO PÉREZ, 2019, pág. 240).



de los límites previstos por la ley, las circunstancias específicas que les afectan y el deber de información y asistencia a los obligados tributarios (art. 85 de la Ley General Tributaria).

En las actividades administrativas inherentes a la tributación, el criterio de corrección (coherencia) formal también es insuficiente, siendo imprescindible la verificación, en el caso material, de todos los aspectos periféricos de la norma jurídica, los cuales deberían ser reconocidos e interpretados tras la ocurrencia de una abertura de dialogo entre el Estado y el ciudadano, dentro del marco de las garantías ofrecidas por el debido proceso legal.

Es válido destacar, por ejemplo, que la Constitución Española de 1978 adoptó una concepción de Administración Pública vinculada a la idea de atención inmediata de los intereses generales, y así se declara en la Exposición de Motivos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: *“La Constitución de 1978 alumbra un nuevo concepto de Administración, expresa y plenamente sometida a la ley y al derecho, como expresión democrática de la voluntad popular, y consagra su carácter instrumental, al ponerla al servicio objetivo de los intereses generales bajo la dirección del Gobierno, que responde políticamente por su gestión”*.

La derogada Ley 30/1992, por su parte, ya reflejaba el abandono de la tradicional relación de potestad (Estado) y sujeción (ciudadano), reglamentando de forma minuciosa la participación de los ciudadanos en las tareas y actividades de la Administración como manifestación del derecho de participación política⁵⁴. En la actualidad y con el mismo espíritu de la norma derogada, la actual Ley 39/2015 de 1 de octubre, del procedimiento común de las Administraciones Públicas tiene como objetivo regular los requisitos de validez y eficacia de los actos administrativos, el procedimiento administrativo común a todas las Administraciones Públicas, incluyendo el sancionador y el de reclamación de

⁵⁴ En este sentido, la Organización de Naciones Unidas, con ocasión de la Declaración del Milenio, ha resaltado que el desarrollo centrado en el ciudadano presupone la existencia de una Administración. Pero no de cualquier Administración, sino de la Administración transparente, participativa, eficiente, sujeta a Ley y que lleva a cabo una actividad bajo control judicial. Por lo tanto, de acuerdo con la Resolución n. 50/55, la Administración Pública debe llevar a cabo su actividad por cauces democráticos y transparentes, bajo el gobierno responsable (“accountable governance”), como presupuesto para el desarrollo social económico.



responsabilidad de las Administraciones Públicas, así como los principios a los que se ha de ajustar el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria.⁵⁵

En definitiva, la base jurídica de un posible acuerdo radica en la condición del contribuyente como ciudadano social, reflejado en su derecho fundamental de participación compartida en la concreción del interés fiscal. Así, partimos de la idea de que en una relación tributaria los sujetos no se encuentran exactamente en polos opuestos cuando la referencia es la consecución del interés fiscal. Para la financiación de las funciones del Estado y consecuente consecución del bien común, los dos sujetos de la relación tributaria deben actuar en cooperación. Los conflictos jurídico-tributarios, según esta perspectiva, deben ser planteados dentro de un prisma meramente secundario, es decir, antes de focalizar el problema de interpretación o de ineficiencia (generadores de posibles conflictos) el operador del derecho debe tener como premisa que la actividad tributaria es ante todo una actividad cooperativa dirigida a una finalidad deseada por ambos sujetos de la relación tributaria.

En la rama del derecho tributario, el ordenamiento jurídico, a través de las normas de derecho positivo, tiene la misión de establecer un marco de actuación de los ciudadanos, para que estos puedan ejercitar sus derechos (por ejemplo, igualdad de tratamiento tributario) y cumplir sus obligaciones (obligaciones tributarias), siempre teniendo en cuenta la posibilidad de restablecimiento de la justicia fiscal en los casos de aplicación e interpretación equivocada de la ley. En estos casos, la transacción tributaria autorizada por ley puede tener como efecto la prevención de futuros litigios, aclarando los casos de evidente estado de duda (*res dubia*), típica situación de inseguridad jurídica. De hecho, en el actual modelo de tributación practicado en los dos países estudiados no es rara la presencia de situaciones en que el contribuyente es forzado a un grado máximo de incertidumbre, o sea, tiene duda sobre la efectiva interpretación de la ley, no tiene certeza sobre la aplicabilidad de las sanciones administrativas o no tiene ninguna seguridad jurídica relativa a la eventualidad de éxito en las demandas judiciales (DE NARDI DACOMO, 2009. Pág. 197). Dada la complejidad legislativa y el poco incentivo a la transparencia en las relaciones tributarias, el estado de duda también afecta a la Administración tributaria, la cual podrá ser tentada a practicar la

⁵⁵ La aplicabilidad de la Ley 39/2015 en el ámbito de la tributación se desarrollará mejor en el capítulo cuatro de la presente tesis, oportunidad en que daremos un tratamiento más práctico al objeto de nuestra investigación.



liquidación tributaria de la forma financieramente más rentable posible para la Hacienda, adoptando la interpretación jurídica que mejor favorezca a una finalidad puramente recaudadora.

En ese contexto de incertidumbres, y considerando las posibles violaciones de los derechos de los contribuyentes que el propio sistema tributario puede generar, el incentivo al dialogo entre los sujetos de la relación tributaria, a través de la transacción, refleja el camino más adecuado para la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Al revés, su impedimento podría perpetuar la presencia de contradicciones y conflictos generados por una actuación administrativa en desequilibrio con el verdadero sentido de justicia fiscal (MIRANDA DE CARVALHO, 2009, pág. 99). Así, no es difícil percibir que la transacción administrativa en el ámbito tributario, en una primera aproximación, se identifica como expresión de la justicia fiscal, siempre que esté dirigida a interactuar en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos.

En cualquier proceso de negociación debemos centrarnos en los puntos de convergencia entre las partes para que sea posible el surgimiento espontáneo de soluciones verdaderamente creativas y transparentes. De hecho, el conflicto tributario que debe ser objeto de transacción tributaria no incluye las hipótesis de pura negativa de cumplimiento sin justificación pertinente. No se trata de encarar la transacción como una vía a través de la cual la Administración tributaria tiene un amplio margen para perdonar las deudas de los contribuyentes mal pagadores. El verdadero conflicto tributario subsanable por técnicas de autocomposición se identifica con las situaciones donde la Administración no puede prescindir de la coparticipación del contribuyente en la gestión del tributo, o sea, con las situaciones en que los actos administrativos deban ser practicados con la cooperación de los sujetos de la relación tributaria con el objetivo de obtener la justicia fiscal, y no como simples expresiones unilaterales de la voluntad imperativa del Estado. Para Paulo de Barros Carvalho, el principio de justicia penetra de tal modo en las unidades normativas del ordenamiento jurídico que, en muchos casos, tiene la utilidad de servir como justificante de aproximación de los intereses antagónicos (BARROS CARVALHO, 2008, pág. 272).

Específicamente en lo que se refiere a nuestro objeto central de estudio y tras reconocer la importancia de un cambio de postura administrativa tendiente hacia el fortalecimiento de los instrumentos de dialogo entre ciudadano y Estado, iniciaremos una breve explicación de la diferencia existente entre una actuación administrativa discrecional



y la interpretación administrativa de conceptos jurídicos indeterminados. Efectivamente, más allá de las hipótesis de discrecionalidad administrativa, en la interpretación administrativa de los conceptos jurídicos indeterminados la participación de los sujetos implicados es fundamental para dar cumplimiento al principio de eficacia, fortaleciendo la juridicidad de las interpretaciones jurídicas inherentes a referidos actos administrativos. Así, en los casos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, los contribuyentes también deberían participar de modo colaborativo en el mecanismo interpretativo, de modo a complementar la parcela de libertad de acción y decisión atribuida a la Administración (DE PALMA DEL TESO, 2003, pág. 34). En la misma línea de pensamiento, indica Luciano Parejo Alfonso que:

“El modelo de Administración propio del Estado social no es ya (únicamente) el de la Administración-poder o de intervención, perfilado en el contexto del Estado liberal de derecho. La asunción de objetivos de configuración social y de la prestación de bienes vitales coloca a la Administración en una nueva posición – cada vez en mayor medida – de la aceptación de su acción por los destinatarios de la misma, cuando no de la cooperación o colaboración activa de estos últimos. Aparecen así la forma concertada de la acción administrativa y la idea de la servicialidad y la eficacia de la Administración. Consecuentemente, se rompe el paradigma de la supra/infra ordenación de la relación entre Administración y ciudadano y de la disposición unilateral e incondicionada de esta por la Administración” (PAREJO ALFONSO, 2003, pág. 29/30).

En definitiva, considerando la existencia de diferenciación entre estas dos situaciones prácticas de actuación administrativa, la transacción tributaria puede ser estudiada según estas dos perspectivas o modelos viables: Una transacción tributaria puede tener cabida en la interpretación jurídico-administrativa de los conceptos jurídicos indeterminados presentes en determinada norma jurídico-tributaria y también podrá ser útil como modo estratégico y eficiente de actuación administrativa (como por ejemplo: en las situaciones de crisis económica o sanitarias; en los casos de créditos tributarios perseguidos en el contexto de los concursos de acreedores; en las hipótesis de aplazamientos de deudas tributarias). Son situaciones en que el interés público fiscal reflejará la influencia de otros factores socioeconómicos relevantes para la manutención de la sostenibilidad del sistema financiero y del propio tejido social. Ahora bien, cuando estamos ante de créditos tributarios que ya están en fase de ejecución, el análisis debe ser matizada con las peculiaridades y especificidades que diferencian los modelos recaudatorios practicados en los dos países



estudiados.⁵⁶ En los ejemplos arriba especificados, el legislador podrá utilizar la técnica legislativa de concesión de discrecionalidad administrativa, a fin de que, en un ambiente de más transparencia y menos hostilidad, sea posible alcanzar el punto medio inherente al principio de eficacia administrativa, es decir, máxima recaudación y mínimo coste, teniendo como norte la materialidad de los principios de igualdad y de capacidad económica.

5. DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA VERSUS MARGEN DE APRECIACIÓN INTERPRETATIVA DE LOS CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS: DOS CAMINOS HACIA LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA

En el ámbito jurídico de un Estado Democrático de Derecho, la misión constitucionalmente prevista para la Administración Pública le confiere el poder/deber de actuar con un cierto grado de libertad para que las funciones públicas puedan ser puestas en marcha correctamente. Sin embargo, hay que destacar inicialmente que, por más discrecional que sea un determinado acto administrativo, no es posible aislar la potestad discrecional del deber de perseguir la consecución del interés público involucrado en el caso material. En realidad, conforme ya hemos tenido la oportunidad de decir, la observancia del interés público siempre será el guía esencial para la habilitación legal de dichas discrecionalidades. En esa labor, la persecución eficiente de la finalidad pública de los actos administrativos debe siempre guiar los criterios determinantes del camino discrecional que se seguirá.

La potestad administrativa refleja un poder otorgado por el ordenamiento jurídico de alcance siempre limitado, es decir, no supone en ningún caso, ni siquiera en la potestad discrecional, un poder de acción libre según la voluntad de quien lo ejerce (COSCULLUELA, 2012, pág. 230). En definitiva, no hay una discrecionalidad plena, ya sea porque toda discrecionalidad administrativa deba ser habilitada por una ley previa, ya sea porque toda actividad discrecional estará siempre vinculada al interés público.

⁵⁶ En este punto, es interesante recordar algunas diferencias existentes entre los modelos español y brasileño con relación a los procedimientos de apremio y de embargos de bienes del deudor tributario. Sobre el tema, remitimos el lector a las págs. 40/43 del presente trabajo.



En el escenario constitucional, es posible decir que la búsqueda de la protección de referido interés general es inherente a todas las actividades administrativas, o sea, que debe orientar la interpretación y aplicación del derecho administrativo (PAREJO ALFONSO, 2004, pág. 142). Según el paradigma del orden constitucional, es correcto afirmar que el poder público debe ser ejercido dentro de un marco estricto de principios y reglas que derivan de la legislación vigente y de la Constitución. Sin embargo, considerando que la Administración Pública lleva a cabo muchas actividades que, a su vez, se amoldan según las necesidades y cambios sociales, sus límites no siempre se encuentran precisamente definidos por las leyes y, por esa razón, el ordenamiento jurídico confiere dos tipos de potestad a la Administración, la reglada (vinculada) y la discrecional.

Sobre los elementos que caracterizan referidas potestades, hay que señalar la presencia de algunas similitudes objetivas. De hecho, la potestad discrecional también debe responder a determinados elementos objetivos, que son: su propia existencia; su ejercicio en un marco legal bien definido; la competencia de un determinado organismo; y sus objetivos. En realidad, los actos discrecionales también tienen elementos reglados intangibles. En el ámbito de las técnicas convencionales y atribuyendo al concepto de discrecionalidad compartida un significado más amplio, es decir, como un margen de apreciación consensual, Rosembuj Erujimovich opina que:

"La discrecionalidad en supuesto de actos de consenso no será unilateral ejercicio de autoridad, sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, participada (...), la combinación entre el interés administrativo y el del particular proporcionan las discrecionalidades compuesta o concurrente, ya que la decisión no puede prescindir del concurso o colaboración del interés que se adjudica el contribuyente" (ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, 2003, págs. 101/102).

La defensa de una concepción de libertad administrativa limitada intenta superar el modelo cartesiano clásico que habilitaba a la Administración para actuar en los supuestos discrecionales y en los casos de conceptos jurídicos indeterminados con un amplísimo



margen de libertad⁵⁷. En puridad, la diferencia entre arbitrariedad y derecho es que el comando que se fundamenta exclusivamente en la voluntad del superior y concibe su relación con el administrado solamente debido al deseo del primer puede caracterizar la arbitrariedad, en cuanto el comando fundado en una norma, de modo no personal, con validez absoluta, representa el derecho.

En el tema de la aplicación de técnicas tendentes a la reducción de la litigiosidad es importante hacer la diferenciación entre dos clases distintas de acciones administrativas: acciones estrictamente sujetas a las normas y acciones en las que se permite alguna discrecionalidad a la Administración tributaria. Los retos asumidos actualmente por la Administración inherentes a las demandas sociales desbordan la capacidad normativa propia del legislador, es decir, las actividades ejecutoria y reglamentaria de la Administración son nutridas cada vez más con este propósito complementario de subsanar una carencia legislativa (PIETRO SANCHÍS, 1997, pág. 19).

Por otro lado, también como consecuencia de las limitaciones inherentes a la actividad legislativa, en el ejercicio de la potestad administrativa reglada la Administración pública podrá también confrontarse con casos específicos en que la aplicación del derecho supone un cierto grado de libertad interpretativa, libertad esta que, a nuestro juicio, no se confunde con la discrecionalidad administrativa propiamente dicha. En este punto es interesante destacar que una parte de la doctrina alemana emplea el concepto de ponderación como elemento para proponer una nueva teoría de la discrecionalidad administrativa, según la cual referida discrecionalidad estaría también presente en el ámbito de la aplicación de la norma, el que incluirían los casos en que se permite al agente público un cierto margen de apreciación que se deriva del empleo de algunos conceptos jurídicos indeterminados (ARROYO JIMÉNEZ, 2009, pág. 28). Según esta perspectiva, en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, la Administración tiene una implícita habilitación legal para actuar con un cierto margen de apreciación en su labor hermenéutica, debiendo seguir criterios de ponderación válidos en el ordenamiento jurídico (SCHMIDT-ASSMANN,

⁵⁷ Aunque en los orígenes de la potestad discrecional, la idea de libertad de elección estuvo vinculada al libre ejercicio del interés individual inherente al poder de imperio del Estado, en los días actuales la potestad discrecional está relacionada mucho más con una cuestión de atribución legal, de modo que la ley puede conferir un carácter compartido a ciertas situaciones cuando la intervención más intensa de los ciudadanos sea necesaria para la práctica del acto discrecional.



2003, pág. 219). Por lo tanto, la discrecionalidad (según la doctrina alemana a la que hacemos referencia) se referiría al modo en que la Administración actúa ante la incertidumbre que debe enfrentar al desarrollar o aplicar la norma. Su ejercicio está condicionado por reglas formales y materiales (deberá realizarse a la luz de los valores y fines perseguidos y de acuerdo con las reglas procedimentales existentes); y está sujeto en todo caso a revisión por parte del juez.

Sin embargo, conforme ya hemos tenido la oportunidad de señalar, en relación con las transacciones tributarias que tienen como objeto la definición de un sentido para conceptos jurídicos indeterminados, el marco teórico que adoptamos como fundamento para nuestra tesis diverge de la posibilidad de una actuación discrecional (discrecionalidad administrativa) del intérprete de la norma jurídica. Aunque la necesidad de previa habilitación legal sea imprescindible en ambos los casos, la discrecionalidad administrativa solamente existe en los casos en que, estando ante una situación hipotética, el legislador sigue la técnica legislativa de transferir a la Administración Pública la capacidad de analizar y elegir una entre varias opciones igualmente válidas. En tales ocasiones, por una cuestión de técnica legislativa, el propio legislador expresa los límites de la discrecionalidad en la ley, es decir, el legislador sabe con antelación que la discrecionalidad administrativa es el mejor camino para regular de modo más eficiente el caso hipotético. En efecto, cabe entender la discrecionalidad administrativa como libertad de opción entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes supuestos de juridicidad. La elección de la Administración puede incluso tener como motivación criterios extrajurídicos no incluidos expresamente en la ley y transferidos al juicio subjetivo de la Administración, criterios de conveniencia y oportunidad (GARCÍA DE ENTERRÍA, 2004, pág. 456). En tales supuestos no estamos ante una necesidad de interpretación de un concepto jurídico indeterminado. Aquí, la discrecionalidad habilitada por el legislador permite que el agente público integre la norma en el caso material, siempre que se garantice el cumplimiento de los límites impuestos por la ley autorizadora.

Por otro lado, a nuestro juicio, en los supuestos de incertidumbre causados por conceptos jurídicos indeterminados o por aparentes incongruencias normativas, en donde haya la necesidad de una labor interpretativa del aplicador del derecho, no es posible decir que el agente público tenga propiamente la discrecionalidad administrativa para elegir



libremente la mejor opción⁵⁸. La utilización de conceptos jurídicos indeterminados también suele ser una opción del legislador, siendo posible igualmente decir que es una forma o técnica lingüística utilizada en la actividad legislativa. Sin embargo, la diferencia estará precisamente en las alternativas conferidas al aplicador del derecho. En dichos casos (conceptos jurídicos indeterminados), aunque existan variadas interpretaciones lingüísticas posibles para un determinado concepto jurídico, el derecho que debe aplicarse en el caso material solamente admitirá una única interpretación, es decir, el intérprete siempre tendrá como reto la búsqueda de la única solución justa. En este mismo sentido, como señala Prieto Sanchís:

“Si en el Estado de Derecho la legitimidad del intérprete reposaba en su carácter neutro y pasivo, todo parece indicar que en el Estado constitucional reposa en el ejercicio de la racionalidad: lo que antes era una ‘caja negra’ ahora se propone como un ejemplo de transparencia.[...] Con todo, creo que desde un plano normativo la suerte de la tesis de la discrecionalidad en el marco de nuestros sistemas jurídicos, dominados por la exigencia de racionalidad, depende de si se asume o no la idea de ‘unidad de solución justa’, esto es, la idea según la cual el derecho y las reglas de argumentación proporcionan siempre una respuesta intersubjetivamente válida ante cualquier problema práctico” (PIETRO SANCHÍS, 1997, pág. 46).

En definitiva, en el concepto jurídico indeterminado el aplicador del derecho tendrá la tarea de especificar el significado único deseado por el legislador, según parámetros previamente existentes en el propio ordenamiento jurídico, utilizando incluso la normatividad de los principios constitucionales. Una vez localizado este sentido único preexistente en el sistema normativo, el aplicador del derecho no tiene alternativas para elegir: deberá simplemente realizar la subsunción del hecho a la norma y verificar su compatibilidad. Para García de Enterría, al tratar del concepto jurídico indeterminado:

“Interés general o interés público son guías claras que utiliza el constituyente para organizar instituciones o actuaciones públicas. En modo alguno podrían interpretarse

⁵⁸ Conforme ya hemos tenido la oportunidad de adelantar, en el ejercicio de la interpretación jurídica la autoridad administrativa tiene un cierto margen de apreciación que no se confunde con la discrecionalidad administrativa propiamente. El margen de apreciación tiene conexión con el ejercicio de la hermenéutica. La discrecionalidad administrativa, por otro lado, es una potestad atribuida a la Administración para que realice una actuación conforme al interés público, según criterios de conveniencia y oportunidad.



como expresiones que habiliten a los titulares de los poderes públicos para acordar lo que su buen querer o su imaginación puedan sugerirles, como habilitantes de una verdadera discrecionalidad, en sentido técnico, según la cual cualquier decisión, cualquier opción entre alternativas sería legítima” (GARCÍA DE ENTERRÍA, 2000, págs. 222/225).

Ahora bien, decir que el objeto y los efectos de la transacción interpretativa no son productos de una actividad discrecional no implica decir que, en el momento inicial, cuando el agente público debe decidir seguir un procedimiento interpretativo dialogado, la ley autorizadora no pueda transferirle la libertad de elección según criterios de conveniencia y oportunidad. Esta facultad inicial de elección puede ser detectada por ejemplo en la redacción del texto normativo que disciplina las actas con acuerdo, cuando el legislador afirma que la Administración “*podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo (...)*”, es decir, el agente público tiene la facultad inicial de elección, según criterio de conveniencia y oportunidad, pero no tiene referida libertad discrecional en el momento de la resolución consensual de referidas incertidumbres, ya que tiene como límites interpretativos el propio ordenamiento jurídico.

La potestad administrativa reglada (vinculada) es aquella cuyas normas se encuentran debidamente indicadas por el ordenamiento público, lo que conlleva a que la ley determine qué autoridad debe proceder en cada caso, y de qué forma debe hacerlo, no existiendo libertad de elección. Sin embargo, en el ejercicio de referida potestad reglada, la Administración Pública suele confrontarse con conceptos jurídicos indeterminados que ofrecen un cierto margen de libertad interpretativa. No sorprende que precisamente en tales ocasiones surjan los conflictos entre el ciudadano y la Administración Pública, porque la indeterminación del lenguaje origina divergencias en la aplicación del derecho. En tales situaciones, es decir, en la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, vislumbramos uno de los dos caminos que pueden recorrerse hacia la consensualidad de los sujetos de la relación tributaria. En este camino consensual, tal y como demostraremos a lo largo de la presente investigación, no estamos ante una discrecionalidad administrativa propiamente dicha, de modo que preferimos reconocer tales espacios como discrecionalidad en sentido amplio, es decir, espacios dotados del margen de apreciación inherente a la interpretación jurídica de conceptos jurídicos indeterminados (SAINZ MORENO, 1976, pág. 307).



En realidad, según señala García de Enterría, todo concepto jurídico indeterminado tiene tres zonas: un núcleo fijo (certeza absoluta), una zona intermediaria de incerteza y, por fin, una zona de certeza negativa (zona en donde el intérprete sabe exactamente lo que el concepto significa). El margen de interpretación estaría en la zona intermedia, donde el intérprete deberá hacer una apreciación cognoscitiva teniendo en cuenta el conjunto normativo del ordenamiento jurídico constitucional. Es precisamente en esta zona intermedia donde García de Enterría comprueba que se reconoce a la Administración de un cierto margen de apreciación (GARCÍA DE ENTERRÍA, 2004. Pág. 468/469). En puridad, los conceptos jurídicos indeterminados pueden presentar una indeterminación cuyo punto central sea caracterizado por nociones de experiencia (como, por ejemplo, el concepto de “daño” o “inutilizable”); pueden presentar una indeterminación técnica, posible de constatación por expertos (como, por ejemplo, el concepto de “impacto ambiental”) y pueden reflejar indeterminación en aspectos valorativos que necesitan ser extraídos del seno Constitucional (como, por ejemplo, el concepto de interés público, utilidad pública entre otros). Para García de Enterría, por mayor que sea la zona de incertidumbre del concepto la presunción de legitimación de la interpretación administrativa puede ser cuestionada judicialmente, pues siempre estaremos ante de cuestiones jurídicas que necesitan reflejar la normatividad constitucional aplicable al caso analizado (GARCÍA DE ENTERRÍA, 2004, págs. 149/154).

En el ejercicio de la discrecionalidad administrativa, a su vez, el agente público pronuncia un juicio de oportunidad y conveniencia, habiendo amplia margen de libertad de actuar o no actuar, ya que hace una elección entre indiferentes jurídicos (ROBERTO GRAU, 2003, pág. 201). Por otra parte, en la interpretación jurídica de los conceptos indeterminados no hay alternativas elegibles, el intérprete deberá necesariamente, por deber de oficio, buscar en el sistema normativo la norma aplicable, no teniendo en sus manos la libertad de elegir los efectos de su actuación.

En puridad, no hay que confundir la interpretación jurídica (labor de todos los juristas) con la discrecionalidad administrativa otorgada por la ley a los funcionarios públicos. De hecho, tenemos que hacer una división de situaciones que no se confunden: si por un lado es posible la adopción de una discrecionalidad compartida siempre que la propia ley así lo determine y ofrezca los límites de referida discrecionalidad, por otro lado, en los casos de incertidumbre normativa (donde se produce, por ejemplo, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados), entendemos que el intérprete aplicador del derecho (juez y agente



público, por ejemplo) no tiene opciones interpretativas igualmente válidas jurídicamente, ya que el resultado de una interpretación jurídica no es una cuestión de elección: su límite estará en el propio ordenamiento jurídico, la juridicidad. La gran cuestión es que para llegar a esta unidad de solución justa en el caso material es necesaria la participación de todos los interesados en el conflicto instaurado: es a partir de la confluencia argumentativa de todos los involucrados que el sentido normativo podrá ser concretamente logrado. No sería excesivo concluir que, en tales supuestos, la adopción de una unilateralidad interpretativa puede configurar muchas veces arbitrariedad en la aplicación del derecho, lo que derivaría en un conflicto evidente.

Para Luis Manuel Fonseca Pires, la adopción de la palabra ‘discrecionalidad’ para referirse a la interpretación jurídica o a la función administrativa de los funcionarios públicos confunde los sentidos de institutos jurídicos que tienen significados distintos (FONSECA PIRES, 2017. Pág. 72). De hecho, en los casos de conceptos jurídicos indeterminados que causan incertidumbres en la ley el propio sistema jurídico constitucional reflejará el derecho aplicable, de modo que cabe al intérprete considerar estos indicativos legales y constitucionales como puntos de partida para la revelación del derecho aplicable, sea buscando la “*unidad de solución justa*”, según la visión de Dworkin, ya sea mezclando los aspectos intersubjetivos de las partes involucradas en una “*fusión de horizontes*”, según las aportaciones de la teoría discursiva de Habermas.

Fernando Sainz Moreno igualmente defiende que la interpretación de un concepto jurídico conduce a una solución justa la cual el raciocinio jurídico tiene por finalidad encontrar. Por “solución justa” quiere referirse a una “solución coherente con la idea de justicia que la norma expresa”. Para este mismo autor, la discrecionalidad existe cuando es posible elegir entre varias decisiones, siendo cierto que, en los casos de conceptos jurídicos indeterminados, el caso material reclamará solamente una única decisión justa (SAINZ MORENO, 1976, pág. 164). En el mismo sentido, como señala Alberto Pinheiro Xavier:

“La ley es siempre unívoca, de modo que en el derecho solo hay una interpretación correcta. Si la Ley es un documento que incorpora un contenido de pensamiento y de voluntad, la voluntad del Estado, y si, por fuerza del principio de identidad, la misma Ley no puede, al mismo tiempo, expresar, al menos en un mismo momento histórico, más que un pensamiento o más que una voluntad, el sentido y alcance de la Ley es necesariamente unívoco. Donde el proceso de determinación de ese mismo sentido y alcance, en lo cual la



interpretación consiste, tiene que ser igualmente unívoco” (PINHEIRO XAVIER, 1998, pág. 258).

En definitiva, para que quede claro lo que entendemos por “unidad de solución justa”, concordamos integralmente con las palabras de Luis Manuel Fonseca Pires, cuando afirma que:

“Con el reconocimiento de que la voluntad es inherente a cualquier proceso racional relativo a las leyes culturales, y no operando la interpretación jurídica sola y exclusivamente por un proceso lógico-formal, no hay mismo que hablar de ‘verdades’ o ‘demostraciones’ sobre la interpretación jurídica, pero sí sobre la que, conforme con el sistema jurídico, se presenta como la interpretación preferible, la más convincente. (...)” (FONSECA PIRES, 2017, pág. 113).

En la búsqueda de esta única solución justa el intérprete no actuará como una máquina que confronta automáticamente los hechos con la ley aplicable. En verdad, la solución será única y justa en tanto cuanto la norma (regla o principio) que deba ser aplicada sea resultante de un proceso dialéctico con los hechos, valores y sujetos involucrados en el caso material. No hay duda de que esta interacción será mejor aprovechada en un contexto de diálogo y de transparencia mutua entre los interesados. Negar esta posibilidad de diálogo sería volver a una concepción unilateral del proceso de subsunción normativa.

Por fin, en el contexto de la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados, hay que aclarar que esta “voluntad” inherente a todo proceso interpretativo no se confunde con los deseos personalísimos del individuo (intérprete). Conforme señala Ramallo Massanet: *“Hay que sacar el análisis y calificación de cualquier tipo de mecanismo convencional, en cualquiera de sus fórmulas, del ámbito de problemas derivados de la autonomía privada de la voluntad y de sus límites, tanto constitucionales como ordinarios, y situarlos en el terreno de la predeterminación legal de los elementos de la obligación tributaria, es decir, en el de las fuentes normativas secundarias con el fin de completar la reserva relativa de ley”* (RAMALLO MASSANET, 1996. Pág. 227). En el mismo sentido, se pronuncia Fernando Pérez Royo, aunque solo en relación con los tributos locales y a las tasas, en su obra *derecho financiero y tributario. Parte General* (PÉREZ ROYO, 1994, pág. 46).

Aunque la construcción jurídico-normativa sufra influencia indirecta de todos los actores del proceso interpretativo, el fruto de la interpretación del concepto jurídico indeterminado no resulta de sus voluntades o deseos personales. La norma aplicable (fruto



de la interpretación) es, en definitiva, extraíble del propio ordenamiento jurídico a través de un ejercicio cognitivo del intérprete, tras considerar todos los elementos (hechos, valores, sujetos involucrados, contexto, historicidad, finalidad del legislador, etc.) necesarios para que sea aplicada la lógica de lo preferible o de lo razonable.

El intérprete y sus vivencias constituyen elementos clave para el producto de las interpretaciones, de modo que en el proceso hermenéutico no es posible hablar de respuestas automáticas dictadas por un sujeto neutral. El intérprete proyectará su propia imagen en la realidad a ser interpretada, el producto de la interpretación está íntimamente involucrado con sus percepciones sociales y culturales. Sin embargo, las contribuciones del intérprete al objeto de su interpretación no constituyen elementos personalísimos individualizados, reflejan la propia pertenencia del intérprete al medio social viviente, en donde el derecho puede ser revelado. Como señala Gomes Moreira, cuando describe el paso del pensamiento filosófico cartesiano del siglo XIX hacia el pensamiento sistémico del postmodernismo:

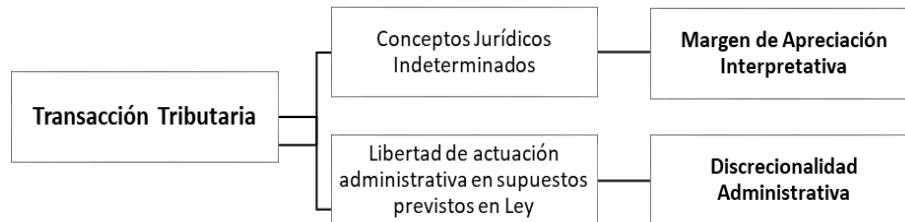
“En la expresión poética de Miguel Reale, el sujeto está íntimamente vinculado a su objeto; el estudioso es como un espejo de agua en el horizonte: al mismo tiempo en que refleja el horizonte, también forma parte de él. De otra forma (pese a haber sido precursor de otra línea de pensamiento), afirmó Pitágoras que ‘hay una música universal y que no la escuchamos porque nacemos y vivimos en su interior y no poseemos el contraste del silencio’” (GOMES MOREIRA, 2018. Pág. 57).

En definitiva, la transacción tributaria puede ser un eficiente instrumento procedimental para los dos casos arriba mencionados, sea para la práctica de la discrecionalidad compartida en los supuestos previamente identificados por la ley, sea como mecanismo de aproximación de las partes involucradas con el objetivo de permitir el ambiente necesario para la confluencia de posiciones intersubjetivas que conlleven a una aplicación consensual del derecho en los supuestos donde la presencia de conceptos jurídicos indeterminados aconseja la aproximación cooperativa de los interesados al caso material. Efectivamente, una transacción tributaria puede encontrar su fundamento y finalidad en los dos caminos arriba referidos, siendo cierto que en estas dos vías la consensualidad puede ser explorada por el legislador y por la Administración Pública como alternativa para la prevención y la resolución de conflictos de naturaleza tributaria.

Para que la teoría sea mejor representada visualmente, es posible dibujar de modo estructural los dos modelos que servirán de guion para el desarrollo de la presente tesis,



siendo cierto que una posible ley general podría perfectamente explorar su estructura dispositiva bifurcando los parámetros normatizados en estas dos líneas, es decir, disciplinando las transacciones tributarias que tengan como fundamento conflictos de interpretación de la norma tributaria (interpretación de conceptos jurídicos indeterminados) por un lado y, por otro, disciplinando los demás casos subsidiarios que puedan ser objeto de transacción, como por ejemplo las transacciones tributarias conectadas con la fase de recaudación del crédito tributario ya liquidado, cuando el objetivo conferir mayor eficiencia en el ejercicio de la actividad administrativa tributaria.



Ahora que ya sabemos cuáles son las premisas y perspectivas metodológicas que fundamentarán nuestras tesis, partiremos para el análisis de la transacción tributaria propiamente dicha, centralizando nuestra atención en las peculiaridades de referido instituto jurídico para, en un momento posterior, pasar al estudio de su viabilidad teórica (teniendo como parámetro algunos principios constitucionales) y práctica (considerando el escenario de los ordenamientos jurídicos de España y Brasil).



CAPÍTULO 2

LA TRANSACCIÓN COMO UNA DE LAS TÉCNICAS COMPLEMENTARIAS PARA LA SOLUCION DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS

*“Una calidad de la Justicia es hacerla pronto y
sin dilaciones; hacerla esperar es injusticia.”*

Jean de la Bruyère

1. ENTRE DOS AGUAS: AUTOCOMPOSICIÓN DE CONFLICTOS VERSUS HETEROCOMPOSICIÓN ¿CUÁL EL MEJOR CAMINO?

La vida en sociedad produce de forma natural conflictos de interés, haciendo surgir la necesidad de mecanismos útiles para la solución de las controversias y contraposiciones de los derechos. A lo largo de la historia, de modo sencillo, podemos destacar tres modelos básicos de resolución adoptados por nuestra sociedad: la autotutela, la autocomposición y la heterocomposición.

Anteriormente, cuando la sociedad no tenía el escudo protector de un ordenamiento jurídico políticamente organizado, imperaba la ley del más fuerte, donde todos estaban obligados a recurrir a la autoprotección de sus propios intereses. Las personas buscaban tutelar sus propios intereses mediante actos de voluntad unilaterales, valiéndose de sus propias capacidades personales, lo que hacía de la justicia un elemento puramente subjetivo e individualizado. En esos tiempos, también era común la existencia de técnicas de autocomposición de conflictos, siendo medianamente antiguos los relatos de conciliación y negociación de intereses entre los seres humanos.

El fortalecimiento de los lazos sociales y el incremento de las relaciones intersubjetivas entre los individuos obligados a compartir un mismo espacio geográfico,



generaron la necesidad de crear caminos más justos y proporcionales para la solución de los conflictos sociales.

La introducción de una tercera persona imparcial para la solución del conflicto siempre mantuvo un estrecho vínculo con el proceso de estratificación social y las formas de imposición del poder dominante. Así, los antiguos árbitros, sacerdotes y jefes indígenas tenían la legitimación derivada de factores religiosos y de creencias místicas, siendo grandes conocedores de las costumbres del grupo social integrado por los interesados en el conflicto. En realidad, analizando un poco la evolución histórica, es interesante percibir que, en el derecho romano ya era posible identificar la aplicación mezclada de medios judiciales y privados de resolución de los conflictos. En los procesos romanos privados la definición de la controversia no se encomienda a un órgano jurisdiccional sino a un órgano privado que las partes eligen o aceptan (contrato arbitral – *listis contestatio*). De ese modo, desde el proceso clásico romano, se utilizan los dos caminos de resolución de conflictos, el jurisdiccional público y el particular privado. En la Edad media, a su vez, la burguesía ya entendía que las técnicas alternativas de resolución de conflictos eran buenos instrumentos para dirimir con seguridad y rapidez sus conflictos comerciales entre gremios y corporaciones. De hecho, la vieja justicia del monarca, llena de obstáculos procesales, lenta y pesada, muchas veces era dejada de lado.

Poco a poco, con el incremento sistemático de los ordenamientos jurídicos, el imperio del positivismo jurídico pasó a legitimar el poder público como único agente pacificador social, consolidándose la idea de justicia pública en detrimento de la vieja justicia privada. Así, la jurisdicción, como método heterocompositivo de resolución de conflictos, asume todo el poder de dirimir las controversias sociales, de modo que la autocomposición fue destinada a cuestiones esencialmente privadas y alejadas del interés público tutelado por el Estado. La heterocomposición se produce cuando, debido a una autorización legal (jurisdicción) o contractual (arbitraje), una tercera persona es la responsable por decidir el conflicto de modo vinculante para las partes. La autocomposición, por su parte, ocurre cuando las partes deciden ellas mismas el conflicto (transacción o acuerdo) o aceptan una propuesta de conciliación dictada por una tercera persona (conciliación). De hecho, la transacción y la conciliación son técnicas de autocomposición, mientras que el arbitraje lo es



de heterocomposición (HUERGO LORA, 2000, pág. 17). Según la Fundación MEDIARA de Andalucía, centro público de impulso a la mediación y arbitraje⁵⁹:

“La Autocomposición se puede definir como aquella forma por medio de la cual se da solución a los conflictos que pueden generarse entre los individuos de una sociedad, y que consiste en un acuerdo que fijan las partes involucradas (por ejemplo, el acuerdo a que llega un empleador con sus trabajadores). Estos medios tienen la ventaja de la celeridad, la inmediación, la especialización y conllevan a un enorme ahorro en la actividad jurisdiccional del Estado. Los métodos alternativos de resolución de conflictos constituyen una valiosa ayuda para lograr una eficaz administración de la justicia, con lo cual se refuerza la democracia, la paz y la convivencia social. Además, el empleo de los medios alternativos de resolución de conflictos contribuye a formar una cultura de la paz, del diálogo, del arreglo por las mismas partes involucradas, lo que va a permitir desterrar la cultura del uso exagerado del litigio y de la solución de todos los conflictos a través de los Órganos del Poder Jurisdiccional.”.

Además, la Ley española n. 4/2015, de 27 de abril (Estatuto de la víctima del delito), prevé la posibilidad de mediaciones en su art. 15 (“Servicios de justicia restaurativa”). Si dicha Ley y la mencionada Fundación reflejan las ventajas de la utilización de las técnicas convencionales en la solución de los conflictos penales (ramo de derecho público donde la rigidez de la tutela de los intereses merece cautela especial), los mismos beneficios citados pueden ser perfectamente trasladados al derecho tributario. Entre tales beneficios, el más significativo es el hecho de contribuir para un cambio de actitud de las partes del conflicto, o sea, la cooperación para la construcción de una solución viable favorece el compromiso fiscal y la verdadera adopción por parte del contribuyente de una responsabilidad ciudadana, lo que le permite comprender mejor los efectos de su conducta, reconocer su responsabilidad y mostrar su disposición para contribuir con la sociedad. Efectivamente, la transacción tributaria refleja importantes beneficios para la Administración Pública, confiriendo mayor agilidad en la recuperación del crédito tributario impagado (SARAIVA FILHO, 2008. Pág. 378).

Es interesante destacar, ya desde este momento, que la posibilidad de negociación y conciliación entre las partes conflictivas no es contraria a la idea de imposición de la

⁵⁹ Acceso el 15 de agosto de 2016 en el siguiente enlace:

<http://www.fundacionmediara.es/index.php/resolucion-de-conflictos/sistemas-alternativos-y-complementario>.



solución por un tercero. De hecho, la autocomposición sigue siendo utilizada como un método complementario y no excluyente. De hecho, las medidas no judiciales de resolución de conflictos no deben ser confundidas con técnicas “alternativas” en el sentido de exclusión de los mecanismos judiciales tradicionalmente existentes, o sea, es incorrecto pensar que tales técnicas son incompatibles con la jurisdicción estatal. Por tanto, la resolución extrajudicial de conflictos no debe verse como una vía alternativa opuesta a la judicial, sino como un instrumento complementario de la misma. Las dos vías se condicionan en reciprocidad, o sea, *“la utilización abundante de técnicas de resolución extrajudicial de conflictos descarga a la jurisdicción de múltiples asuntos poco importantes y a su vez el buen funcionamiento de la jurisdicción proporciona respuestas previsibles y rápidas a las principales cuestiones que se plantean en la práctica y permite resolver fácilmente mediante acuerdos razonables un gran número de casos”* (HUERGO LORA, 2000. Págs. 19/23). En definitiva, cuando se adopta una perspectiva más genérica y se tiene en cuenta la presencia del requisito importante de la voluntariedad, los modelos de autocomposición de conflictos, como el caso de la transacción, son complementarios al sistema jurisdiccional, puesto que ambos sistemas tienen el mismo propósito de solución de la controversia y la libertad de opción del modelo más eficiente pertenece a las partes litigantes.

Los sistemas poliédricos o integrales de medios de resolución de las controversias jurídicas deben partir de la concepción global de las vías existentes, de modo que el hecho de que una técnica sea más adecuada para la solución de determinado caso material no refleja necesariamente la no existencia de otros caminos posibles, sino que todas las vías son, en realidad, complementarias y están orientadas a la manutención de un sistema más coherente y en armonía con los intereses de las partes. Como señala Mejías Gómez *“partamos de la base de no confundir lo que significa ‘resolver conflictos’ con lo que supone ‘juzgar’.* Son dos cosas diferentes, a saber: Si bien es cierto que nuestra Constitución, en su artículo 117.3 atribuye, en exclusiva, al Poder Judicial, la función de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, y si bien es también cierto, que juzgar y hacer ejecutar lo juzgado es una forma de resolver conflictos intersubjetivos de intereses, no es menos cierto que juzgar no es la única forma de resolver conflictos.”. Efectivamente, el monopolio jurisdiccional para juzgar no refleja una supuesta exclusividad procedimental para la resolución de conflictos, de modo que no excluye la posibilidad de que dichos conflictos entre los ciudadanos puedan ser resueltos por vías diferentes de la jurisdiccional (MEJÍAS GÓMEZ, 2009. Pág. 59).



Además de complementarios, tales métodos extrajudiciales deben ser excepcionales. En la actual situación de crisis sanitaria, tras la publicación del Real Decreto Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo (por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19) el Consejo General del Poder Judicial español publicó en 08 de abril de 2020 directrices que reflejan exactamente esta doble característica de los mecanismos de autocomposición. Según el *Primer Documento de Trabajo sobre Medidas Organizativas y Procesales para el Plan de Choque en la Administración de la Justicia tras el Estado de Alarma*⁶⁰ el auxilio derivado de la práctica de mecanismos de autocomposición de conflictos puede ser obtenido en variadas perspectivas:

“Los beneficios de la medida serían variados, tales como la minoración de los asuntos que se judicializarían, también la reducción de los que estuvieran pendientes en sede judicial, el acortamiento del tiempo de respuesta judicial (tanto para los asuntos que se resuelvan por esta vía como, por derivación, para los restantes posteriores a éstos) y además se conseguiría la satisfacción de todas las partes sin vencimiento. Para ello se hace necesaria una intervención legislativa que regule y potencie estas soluciones de composición, al tiempo que flexibilice los requisitos para que la Administración y sus representantes puedan llegar a fórmulas acordadas. Además, en el ámbito específicamente tributario coadyuvaría a la resolución y/o liberación definitiva de las considerables cantidades que se encuentran pendientes como consecuencia del mantenimiento irresuelto de las controversias entre la Administración y los contribuyentes”.

En realidad, en el tema de la resolución de conflictos, no es posible tomar como regla un acto que depende esencialmente de la conjugación de la voluntad de las partes. De hecho, si una de las partes no desea el camino de la transacción, el método autocompositivo pierde efecto, de modo que el camino ordinario debe continuar siendo el procedimiento judicial, cuyo impulso inicial no se encuentra subordinado a una convergencia de voluntad de las partes. En este punto, es imprescindible reconocer desde un primer momento que la voluntad del Estado de tomar parte en una transacción tributaria debe ser expresamente

⁶⁰ Véase en: <http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/En-Portada/El-CGPI-reune-un-centenar-de-medidas-en-un-documento-base-preparatorio-del-plan-de-choque-para-evitar-el-colapso-de-la-Justicia-tras-el-fin-del-estado-de-alarma>, pág. 307. Acceso el 10 de abril de 2020.



determinada y limitada en la ley autorizadora. Por lo tanto, estamos de acuerdo con García de Enterría cuando afirma que:

“La ‘Administración concertada’ marca un camino que es forzoso recorrer o, por lo menos, explorar, puesto que ya no cabe seguir ignorando por más tiempo que la Administración negocia y que la negociación se ha convertido en un instrumento imprescindible en la tarea de administrar. Es, pues, necesario definir en concreto esos márgenes negociales que la realidad reclama y este es, sin duda, el segundo dato capital a tener en cuenta, porque es evidente que bajo los aspectos habitualmente idealizados de una política de este carácter se esconde el enorme riesgo de una ruptura de la objetividad y de la igualdad – y, por supuesto, de la justicia, como evidenció entre nosotros el sistema de convenios de evaluación global de bases y cuotas tributarias implantado por la reforma fiscal de 1957 – que la impersonalidad de la Ley asegura” (GARCÍA DE ENTERRÍA, 2002, pág. 678).

De hecho, la voluntariedad es imprescindible para el éxito de las negociaciones. No es posible la obtención forzada de transacciones o mediaciones entre las partes en conflicto en los casos en que una de ellas (partes) sólo se conformaría con la presencia de un Juez o un Árbitro. La disminución del nivel de rechazo mutuo y la convergencia de un mismo sentido de justicia fiscal son factores subjetivos que ayudan a aproximar las partes, pero hay muchos aspectos objetivos que también deben ser considerados en el tema de la aproximación espontánea de las partes del conflicto. En realidad, la voluntariedad espontánea de las partes tendrá como base varios factores objetivos y subjetivos, existiendo incluso estudios matemáticos que abordan el tema.

Según los estudios realizados por Pastor Pietro acerca de la teoría general de los conflictos, muchos son los aspectos valorativos en juego a la hora de decidir sentarse en una mesa de negociación, tales aspectos valen tanto para los contribuyentes como para la Administración. Los costes de litigar judicialmente, el grado de percepción de la probabilidad de éxito en una posible demanda judicial y la cuantía objeto del conflicto son factores decisivos que deben influir en la alternativa de seguir adelante con una judicialización o acudir a una posible transacción. Efectivamente, la opción por una transacción será aconsejable cuando la percepción de la probabilidad de éxito en una demanda judicial sea menor o igual a cuantía reclamada dividida por los costes de litigar (PASTOR PIETRO, 2015). De modo ejemplificativo, suponiendo que un determinado contribuyente tenga una reclamación de \$6.000,00 y el coste judicial de la demanda sea estimado en \$600,00, será



aconsejable una transacción siempre que su percepción de la probabilidad de éxito en la demanda judicial sea inferior a 10%, o sea, $6.000/600=10$. Según las interesantes conclusiones de Pastor Prieto:

“Los pleitos serán más frecuentes cuanto mayor sea la disparidad de percepciones que las partes (Administración y contribuyente en este caso) tengan acerca del resultado probable del pleito (lo que sucederá con más frecuencia cuanto más ambiguas o contradictorias sean las normas y las resoluciones de los jueces, o peor sea la formación de los abogados de cualquiera de las partes), cuanto menores sean los costes de litigar o más costoso o difícil sea llegar a un acuerdo (por ejemplo, porque estén prohibidos) y cuanto mayor sea la cuantía en liza (fruto del importe de la deuda o la severidad de las sanciones)” (PASTOR PRIETO, 2015. Pág. 21).

El punto clave, tanto para los contribuyentes como para la Administración, es saber exactamente cuánto sería la probabilidad de éxito en una posible demanda judicial. Para eso son requisitos esenciales: a) la presencia de profesionales (abogados de ambas partes) calificados para realizar dichas estimaciones judiciales; b) un grado razonable de simetría armonizadora en las resoluciones judiciales (observancia de los precedentes) y, sobre todo, c) una limitación razonable de las posibilidades de recursos. Desde luego, es posible decir que un ordenamiento jurídico no estará listo para la implementación de la transacción tributaria en la medida en que los operadores del derecho (abogados de ambas partes) no estuvieran técnicamente preparados para el tema, los niveles de discrepancia de las decisiones judiciales sean altos y las diversas posibilidades de recursos judiciales reflejen riesgos de eternización de los procesos.

Además, la opción del sistema de Administración concertada no debe ser entendida como un modelo ordinario de gestión de los conflictos surgidos en el ámbito de la actividad administrativa tributaria. La propia ley, en la gran mayoría de los casos, no ofrece lugar a dudas cuanto a su aplicación inflexible. De hecho, en las situaciones prácticas donde la ley posibilite una autocomposición espontánea de las partes, las ventajas de un posible acuerdo y los eventuales riesgos deben considerarse previamente por los sujetos de la relación tributaria. Así, concordamos con García de Enterría y Fernandez cuando afirman que *“la aplicación del régimen de ‘concertos’ en sustitución del ejercicio unilateral de los poderes públicos solo puede emprenderse en virtud de permisos legales específicos, allí donde las circunstancias particulares permitan estimarlo positivo y estratégicamente ventajoso”*.



Aplicado a nuestro tema de análisis, en ausencia de dichas habilitaciones legales específicas para el acuerdo entre la Administración y el contribuyente, dicho acuerdo supondría derogar una regulación democráticamente legitimada (ley) en beneficio de un deseo particular y contrario al principio democrático (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNANDEZ, 2000). Incluso en los casos de interpretación jurídica de conceptos indeterminados, la ley deberá establecer parámetros que permitan el control de los actos administrativos y mecanismos de aplicación igualitaria de las decisiones e interpretaciones consensuadas, de modo que todos los contribuyentes que estén en la misma situación de hecho y jurídica puedan igual y voluntariamente manifestar su interés en beneficiarse del acuerdo interpretativo.⁶¹

Por otro lado, además del principio de igualdad, hay que poner de relieve la seguridad jurídica reflejada en los acuerdos. Cuando fijamos la mirada en los casos materiales, es posible decir que, tras la compatibilización de las intenciones autocompositivas de las partes, cuando ambas deciden adherirse a la transacción, y entonces llegan a una solución conjunta para el conflicto, el principio de la seguridad jurídica debe ser observado. Aunque vayamos abordar el tema de los efectos de una transacción en su momento oportuno, es necesario afirmar desde este momento que la ley autorizadora de la transacción tributaria debe también regular las posibilidades jurídicas de llevar el contenido del acuerdo a una futura revisión jurídica heterocompositiva. Entendemos que la limitación de las vías revisoras sería el mejor camino, ya que con la autocomposición la solución de la controversia es construida directamente por las partes, sin la intervención de un tercero (juez o árbitro), lo que disminuye drásticamente la necesidad de recursos, salvo en las hipótesis de dolo/coacción u otras causas de nulidad que pueden perfectamente ser previstas por la ley.⁶² En este punto, la razonabilidad del grado de judicialización debe ser considerada por el legislador, de modo a poner en equilibrio el derecho a la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica derivada de los acuerdos.

⁶¹ Este tema será mejor estudiado en el capítulo tres de la presente tesis, cuando se analicen los principios de legalidad e igualdad.

⁶² Por ejemplo, según señala el art. 155.6 de la Ley General Tributaria española, el acta con acuerdo solo puede ser objeto de recurso de nulidad de pleno derecho o de recurso contencioso-administrativo por vicios del consentimiento. Referida disciplina legal confiere al acuerdo una cierta estabilidad compatible con el principio de seguridad jurídica.



Por otro lado, hay que poner de relieve que el derecho al acceso a la justicia, en su sentido más amplio (acceso a la justicia eficiente), incluye la posibilidad de búsqueda de la solución basada en procesos de resolución alternativa de conflictos, la llamada *Alternative Dispute Resolution* (ADR). Sin embargo, es importante hacer la distinción de referidas técnicas con otras formas de terminación del proceso (o procedimiento). De hecho, solamente podremos hablar de resolución extrajudicial del conflicto cuando ambas partes participan voluntariamente en el instrumento pacificador. De este modo, aunque puedan ser consecuencias de una determinada técnica de resolución, no se pueden considerar medios de resolución de conflictos en sentido estricto, por ejemplo, el allanamiento, la renuncia, el desistimiento o el reconocimiento de pretensiones, considerando el carácter unilateral de tales acciones.

Las técnicas de ADR han tenido un gran desarrollo en países anglosajones, procedentes de la tradición jurídica de *Common Law*, que atribuyen al juez un papel mucho más creativo en su función jurisdiccional, permitiéndole favorecer la implantación de métodos alternativos y complementarios de resolución de conflictos. En la década de los años 30 del siglo pasado surgieron en Estados Unidos los primeros modelos de ADR. Su aparición se produjo como consecuencia de un movimiento anglosajón denominado “movimiento de libre acceso a la justicia”, que pretendía buscar alternativas a los Tribunales para asegurar que todos los ciudadanos tuvieran la posibilidad de acceder a un medio para conseguir una solución al conflicto planteado. En relación con los orígenes de estas nuevas técnicas de resolución de conflictos, es interesante transcribir la retrospectiva histórica hecha por Barona Vilar, para quien:

“Uno de los puntos de partida para la consolidación de estas ADR hay que ubicarlo en la línea filosófica-jurídica de pensamiento que llevaba germinando desde la década de los años treinta del siglo XX, caracterizada por la defensa del realismo jurídico. Con el origen en ella, en la década de los años setenta surge, fundamentalmente en la Universidad de Harvard una corriente de pensamiento que se denominó Critical Legal Studies. Este movimiento harvardiano fue realmente el germen ideológico de numerosas actuaciones de quienes intentaron luchar contra el régimen jurídico existente, básicamente en los países anglosajones. Supuso esencialmente una respuesta negativa frente a todo tipo de normativismo” (BARONA VILAR, 2011, pág. 26).



En los ordenamientos jurídicos anglosajones, como el de los Estados Unidos de América, Australia y Reino Unido, el factor cultural inherente al modelo de máxima utilización de los precedentes jurisprudenciales en detrimento del mínimo grado de regulación legislativa, confieren a los mecanismos no jurisdiccionales de resolución de controversias jurídicas una importancia todavía no existente en el derecho proveniente del *Civil Law*. Sin embargo, el alejamiento entre los dos sistemas ha sufrido una importante disminución debido a la creciente interacción del derecho internacional provocada por la globalización⁶³.

De hecho, en el escenario europeo, viene siendo constante el estímulo al uso de medios alternativos de resolución de conflictos en las relaciones Estado/particular, por entenderse que este sistema es más eficaz, rápido y menos costoso que acudir al sistema judicial e incluso arbitral. Ejemplo de referido estímulo puede observarse en la Recomendación del Comité de Ministros R/86-12, del Consejo de Europa, relativa a las Medidas para prevenir y reducir la carga de trabajo excesiva en los Tribunales y, en especial, la Recomendación RE (2001) 9 del Comité de Ministros de los Estados miembros, sobre los modos alternativos de regulación de los litigios entre las autoridades administrativas y las personas privadas.

Tales técnicas de resolución de conflictos tienen el objetivo de ofrecer la mejor solución posible en cada caso material, donde ambas partes del conflicto pueden salir satisfechas con la solución adoptada de modo consensual. Efectivamente, en ciertas ocasiones, la sentencia impuesta por la autoridad del Estado refleja un resultado poco satisfactorio, implicando un modelo de solución de conflictos basado en la lógica excluyente donde solamente una de las partes tiene razón. De hecho, las partes e incluso el propio Estado

⁶³ PORTO, Sérgio Gilberto. “Sobre a Common Law, Civil Law e o Precedente Judicial”. *Revista ABDPC*. Disponible en: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Sergio%20Porto-formatado.pdf>. Acceso el 15 de mayo de 2016. Según PORTO, “*Cumpro, outrossim, registrar que, hodiernamente, em face da globalização – a qual para o bem ou para o mal indiscutivelmente facilitou as comunicações – observa-se um diálogo mais intenso entre as famílias romano-germânicas e a do common law, onde uma recebe influência direta da outra. Da common law para civil law, há, digamos assim, uma crescente simpatia por algo que pode ser definido como uma verdadeira ‘commonlawlização’ no comportamento dos operadores nacionais, modo especial, em face das já destacadas facilidades de comunicação e pesquisa postas, na atualidade, a disposição da comunidade jurídica. Realmente, a chamada ‘commonlawlização’ do direito nacional é o que se pode perceber, com facilidade, a partir da constatação da importância que a jurisprudência, ou seja, as decisões jurisdicionais vêm adquirindo no sistema pátrio, particularmente através do crescente prestígio da corrente de pensamento que destaca a função criadora do juiz*” (Texto original, no traducido).



deben apreciar en los ADR una oportunidad para armonizar los conflictos de forma más coherente con el mundo de las necesidades reales, con la creación de un espacio propicio para el impulso creativo de las soluciones posibles, donde todos, en conjunto, pueden construir pacíficamente la mejor salida para la confluencia de sus intereses y donde siempre prevalezca la protección del interés público general.

Además, los beneficios de la utilización de las técnicas alternativas de resolución de conflictos no solo deben medirse según la cantidad de procedimientos judiciales evitados o finalizados, lo que repercute positivamente en la celeridad (puesto que a los jueces se les destinarán las demandas que efectivamente necesiten de su actuación), sino también deben ser considerados los efectos positivos en el grado de satisfacción de los implicados en los conflictos (con la máxima cercanía entre una solución compartida y el interés de las partes).

Tras este análisis introductorio de la transacción como una de las técnicas complementarias para la resolución de conflictos en sentido amplio, su inserción en el ambiente de la tributación debe iniciarse precisamente con el estudio del concepto y de la naturaleza jurídica del acto transaccional en el ámbito tributario. De hecho, conforme desarrollaremos, la definición de algunas especificidades inherentes a la actividad tributaria refleja la necesidad de planteamiento de una perspectiva diferenciada del instituto transaccional, una mirada que incluya el interés público fiscal que guía el ejercicio de la tributación.

2. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA

Inicialmente, según el significado atribuido por la Real Academia Española, la palabra transacción proviene del latín tardío *transactio*, *-ōnis*, significando acción y efecto de pactar, trato, convenio, negocio⁶⁴. Del mismo modo, el diccionario portugués Aurelio (on-

⁶⁴ Véase en: <https://dle.rae.es/?w=transaccion> Acceso el 10 de mayo de 2018.



line) atribuye a la palabra “transação” el significado de acto o efecto de transigir, convención, ajuste⁶⁵.

Pese a tener este sencillo significado lingüístico, el concepto jurídico de transacción suele incluir algunos elementos exógenos, como, por ejemplo, la forma contractual y la concesión mutua de derechos. De hecho, con carácter general (no tributario), según el entendimiento doctrinario de Castán Tobeñas y Albaladejo, la transacción es, respectivamente, “*el contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, ponen fin a la incertidumbre que entre ellas mediaba acerca de la existencia, contenido o extensión de una relación jurídica*” (CASTÁN TOBEÑAS, 1956, pág. 749) y “*el contrato por el que las partes (mediante recíprocas concesiones), ponen fin a una controversia jurídica (hayan provocado o no ya el comienzo de un pleito) existente entre ellas establecido al respecto un estado de cosas que, en adelante, reconocen y admiten*” (ALBALADEJO, 1982, pág. 401)⁶⁶. Siguiendo este mismo razonamiento, el Código Civil español, en su artículo 1809, afirma que la transacción “*es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado*”. Para el Código Civil brasileño, por su parte, en su artículo 1025, los interesados pueden prevenir o terminar litigios a través de la transacción mediante concesiones recíprocas⁶⁷. Por otro lado, según señala el art. 840 del Código Civil brasileño, es lícito que los interesados prevengan o terminen el litigio mediante concesiones mutuas.

En el contexto del derecho público también es común encontrar vinculaciones de subordinación entre la realización de transacciones y las supuestamente necesarias concesiones recíprocas. De hecho, en el ámbito de la Administración Pública española, por ejemplo, para que se pueda realizar un contrato de transacción, es necesario, tal y como ha establecido en los Dictámenes del Consejo de Estado 929/1997, de 10 de julio y 3239/2003, de 18 de diciembre, que concurren tres circunstancias: a) existencia de una relación jurídica controvertida; b) que las partes tengan la intención de poner término a la situación de incertidumbre; y c) que haya concesiones recíprocas.

⁶⁵ Véase en: <https://dicionariodoaurelio.com/transacao> Acceso el 10 de mayo de 2018.

⁶⁶ El subrayado es propio.

⁶⁷ Véase en el Código Civil Brasileño: “Art. 1025. É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.



Sin embargo, yendo más allá de tales contribuciones conceptuales, es necesario esclarecer, desde un primer momento, que en el presente trabajo adoptaremos el sentido puro de la palabra transacción, es decir, el mismo significado atribuyendo por la Real Academia Española. Cuando hablamos de transacción tributaria, estamos focalizando un modelo de Administración tributaria concertada, el cual admite fórmulas instrumentales que buscan el consenso entra las partes de la relación tributaria. Tales fórmulas no necesariamente deben incluir la idea de concesión mutua de posibles beneficios, es suficiente que a través del instrumento transaccional las partes entren en un consenso, evitándose un futuro conflicto de naturaleza tributaria, o resolviéndose un conflicto ya existente.

En España, conforme señalado por De Palma del Teso: *“la figura del acuerdo como fórmula alternativa al acto administrativo unilateral no es desconocida en el sistema jurídico español. La Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, desde el momento en que fue dictada, contemplaba la celebración de acuerdos de determinación del justiprecio. Asimismo, los convenios urbanísticos, tanto los relativos a la gestión y ejecución del planeamiento como los referidos a la formulación de planes, gozan de una larga tradición en derecho administrativo español”* (DE PALMA DEL TESO, 2003, pág. 29/30). En todos estos ejemplos históricos de utilización del acuerdo en su sentido puro, la transacción en la cual el Estado es uno de los sujetos consensuales no estuvo condicionada a la presencia necesaria de una concesión recíproca de beneficios. En realidad, tales beneficios son considerados efectos eventuales del propio acuerdo, de modo que no forman parte del elemento conceptual del acuerdo en sí mismo.

En el escenario jurídico brasileño, el art. 171 del Código Tributario Nacional informa que la ley puede facultar a los sujetos de la relación tributaria para la celebración de transacciones que, mediante concesiones mutuas, conlleven a la terminación del litigio y consecuente extinción del crédito tributario. Aunque referido texto legal introduzca correctamente la autorización preliminar para la realización de transacciones tributarias en el contexto de la tributación brasileña, su redacción contiene algunas impropiedades conceptuales que merecen un análisis más adecuado. De hecho, las transacciones tributarias no están subordinadas concesiones recíprocas y no tiene como objeto únicamente la extinción del crédito tributario ya existente. En el ámbito del derecho tributario, el concepto de transacción merece ser mejor especificado: una vez que no nos parece evidente su



característica contractual, tampoco estaría muy bien encuadrado en el concepto la necesidad de concesiones recíprocas contrapuestas en todos los actos transaccionales.

En realidad, haciendo una analogía explicativa con la diferenciación aristotélica existente entre justicia conmutativa y distributiva, es posible decir que, aunque efectivamente puedan ocurrir concesiones recíprocas en las transacciones tributarias, tal reciprocidad no es traducible en el sentido de justicia conmutativa, sino en el sentido de justicia distributiva, según la cual hay que guiarse por criterios de ponderación material y no por factores de igualdad formal. De hecho, según Radbruch el postulado de igualdad en que consiste la justicia se plasma bajo estas dos formas, en las que la justicia conmutativa representaría la igualdad absoluta *“entre una prestación y una contraprestación, por ejemplo entre la mercancía y el precio, entre el daño y la reparación, entre la culpa y la pena,”* siendo la justicia distributiva la que hace referencia a una igualdad proporcional *“en el trato dado a diferentes personas, por ejemplo, el reparto entre ellas de los tributos fiscales con arreglo a su capacidad de tributación, su promoción a tono con su antigüedad en el servicio y con sus méritos”*. La justicia conmutativa sería propia del derecho privado y la distributiva propia del derecho público (RADBRUCH, 1993, págs. 31).

Conforme demostraremos en los próximos capítulos del presente trabajo, en el tema de la interpretación jurídica de conceptos jurídicos indeterminados, de la apreciación conjunta de los hechos y realización compartida de la discrecionalidad inherente a actos de la tributación, no hay que hablar de concesiones recíprocas, sino de actos conjuntos consensuales. En estos casos, conforme ya hemos tenido la oportunidad de adelantar, el margen de apreciación de la Administración siempre deberá permanecer dentro de los límites ofrecidos por la ley autorizadora.

En verdad, cuando estamos ante hipótesis transaccionales que tienen origen en una ley autorizadora que concede a la Administración tributaria una discrecionalidad administrativa típica (con el objetivo de hacer el procedimiento recaudatorio más eficiente, por ejemplo) es posible la existencia de concesiones o beneficios recíprocos, pero tales concesiones no siempre son de naturaleza puramente financiera. Es decir, admitimos que en tales casos el legislador puede utilizar algunos elementos de estímulo para que se produzca la transacción, transfiriendo para la Administración tributaria un cierto margen para conceder, por ejemplo, aplazamientos más compatibles con la capacidad económica real del deudor, aceptar bienes en garantías del débito y conceder descuentos en multas y otros



valores accesorios del débito principal, siempre que la ley informe los parámetros máximos y mínimos (límites) en cuya zona el agente público podrá transitar.

Efectivamente, es necesario tener en cuenta que, incluso en la transacción tributaria que tiene origen en la discrecionalidad administrativa legalmente prevista, la libertad volitiva de ambas partes tiene su punto clave en la propia elección opción por el procedimiento alternativo de resolución o prevención del conflicto, estando bastante restringida en cuanto al tema de los efectos y límites materiales del acuerdo, puntos cuyo tono es dado por la ley autorizadora y no está incluido en ámbito del margen de libertad discrecional plena del agente público.

El concepto de transacción tributaria no puede ser limitado por requisitos propios del concepto civil de transacción, siendo preferible destacar la presencia una cierta amplitud conceptual, o sea, una transacción tributaria representa cualquier acuerdo entre la Administración y el contribuyente con la finalidad de evitar o extinguir conflictos que tengan vinculación directa con el ejercicio de la tributación. Con la finalidad de lograr una precisión en los conceptos que evite confusión en el planteamiento, adoptamos el entendimiento según el cual una transacción administrativa tiene el significado sencillo de un “acuerdo de voluntad” entre la Administración y el ciudadano. En este sentido, el referido acuerdo administrativo consensual puede definirse como:

“El acuerdo de voluntades entre una Administración Pública y uno o varios sujetos de derecho, regulado por el derecho administrativo, celebrado en el contexto de un procedimiento administrativo a través del que aquella deba ejercer una potestad asimismo administrativa y para la terminación o la preparación de la terminación de este, que está dirigido a la constitución, modificación o extinción de una relación jurídica.”
(ELORRIAGA PISARIK, 1996, pág. 37).

Ahora bien, en la temática tributaria, el consenso inherente al acuerdo administrativo estará siempre conjugado con el interés público fiscal y con los estrictos parámetros fijados en la ley autorizadora que discipline las hipótesis en que sea posible la transacción y sus efectos. Tales vinculaciones disminuyen considerablemente el espectro de libertad de las partes, de modo que no es posible hablar propiamente de un contrato en su sentido estricto. Además, en tales acuerdos debe excluirse el intento de percibir la transacción tributaria como un posible contrato de relaciones privadas, en donde la Administración estaría despojada teóricamente de su potestad y de su compromiso con el interés público fiscal.



En efecto, tomando como ejemplo el ordenamiento jurídico español, en la medida que el art. 86 de la Ley 39/2015 autoriza la celebración de acuerdos únicamente en sustitución de actos unilaterales resolutorios, no viene a establecer ninguna nueva forma “libre” de actuación administrativa susceptible de elección independiente y discrecional, o sea, dicho en otras palabras, la Administración no tiene una hoja en blanco para decidir pactar cuando y como le convenga, solo podrá hacerlo cuando tenga, de modo preliminar, habilitación legal para imponer unilateralmente las obligaciones objeto del acuerdo. En tales situaciones y considerando la autorización legal para la transacción, tendrán las partes de la relación tributaria la oportunidad legalmente establecida de practicar un acuerdo administrativo tributario. Así, aunque toda transacción tributaria supone una libertad de opción del camino que se seguirá (camino unilateral o camino consensual), el objeto del acuerdo debe ser conducido según los parámetros de la ley, es decir, no podremos hablar de libertad volitiva plena.

En realidad, en el concepto de transacción tributaria no identificamos las características inherentes a los conocidos “contratos de la Administración” (contratos en que la Administración actúa en una relación de coordinación con el mismo grado de fuerza del particular), en los cuales la Administración dispone de un amplio margen para definir el objeto del contrato, siendo suficiente seguir los parámetros genéricos de determinada política pública que deba ser desarrollada a través de una acción contratada por el Estado. Además de eso, en el concepto jurídico de transacción tributaria tampoco identificamos el contenido material propio del concepto de contratos administrativos, una vez que, en las transacciones tributarias, ambas partes de la relación tributaria deben tener compromiso con la consecución de la justicia fiscal, siendo cierto que en los contratos administrativos el particular contratante no tiene necesariamente como suyo el interés público que sirve de motivación para el contrato administrativo.

Adoptándose como base algunas contribuciones doctrinales italianas sobre el concepto del *accertamento con adesione*, es posible concluir que el mencionado instituto consensual no tiene por finalidad solamente, de modo aislado, poner fin a un litigio o evitar que éste se produzca, sino que en palabras de Moschetti, “*se trata, pues de una búsqueda común de la verdad, no de una transacción que altere la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica*” (MOSCHETTI, 1995). Además, conforme señala Cocivera, “*no concurre en la formación la existencia de concesiones mutuas entre las partes que*



intervienen, que constituye el rasgo característico contractual, sino que los beneficios y cesiones realizadas no son más que los efectos jurídicos regulados por el texto legal” (COCIVERA, 1961, pág. 528).

En este sentido, para los fines del presente trabajo y considerando las peculiaridades de los acuerdos administrativos consensuales tributarios, adoptamos un concepto jurídico amplio de transacción tributaria, concepto que no se limita a los elementos típicos de los contratos privados o públicos, pero reconoce el carácter consensual del acuerdo. Una transacción tributaria es, en definitiva, un acuerdo administrativo consensual no contractual, de modo que adoptaremos el sentido de negociación o tentativa de acuerdo colaborativo que conlleve a una situación que beneficie ambas partes y que ponga fin o evite posibles conflictos entre ellas.

La negociación ha sido definida como un proceso en el que dos o más partes intentan buscar un acuerdo para establecer lo que cada una de ellas debe dar, recibir, llevar a cabo o tolerar en relación con sus obligaciones⁶⁸. Sin embargo, considerando la amplitud y vaguedad de este concepto, debemos seguir explorando las peculiaridades inherentes a los acuerdos tributarios. En puridad, los verdaderos contornos y matices del instituto analizado solamente podrán quedar clarividentes tras el descubrimiento de su naturaleza jurídica. Si el concepto de transacción tributaria no refleja necesariamente el mismo concepto atribuido a los contratos jurídicos civiles, ¿cuál es la naturaleza jurídica de una transacción tributaria?

La adopción de una concepción privatista (contractual)⁶⁹ de la transacción tributaria supone algunos obstáculos difíciles de superar. De hecho, aunque sea posible identificar un cierto margen de libertad inicial del agente público representante del Estado a la hora de optar por el procedimiento de transacción, la verdad es que el agente público solamente podrá participar de una transacción en las hipótesis en que la ley autorice: es decir, no tiene la libertad de elección propio de un contrato de naturaleza civil. En una transacción tributaria típicamente discrecional, por ejemplo, todos los efectos y límites formales y materiales de la transacción tributaria deberán ser previstos en la ley autorizadora, de modo que la libertad

⁶⁸ Véase en: [Negociación <http://formacionsociocultural.wikispaces.com/file/view/NEGOCIACION.pdf>] Acceso el 15 de mayo de 2019; y GONZÁLEZ GARCÍA, 2006, pág. 8.

⁶⁹ Véase, como ejemplos de posiciones privatistas, las descripciones utilizadas en las siguientes obras: GIL CRUZ, 2009. Pág. 111 y MARTÍNEZ MUÑOZ, 2004. Págs. 178/179.



contractual no estará presente y los efectos jurídicos de la transacción tributaria no serán objeto de libre elección de las partes, estarán referidos en la ley. Del mismo modo, conforme ya hemos dicho, una transacción interpretativa no supone conceder una margen de libertad ilimitada a los intérpretes del concepto jurídico indeterminado. Como bien señala Parejo Alfonso:

“En el derecho civil, sede de la teoría general del contrato, la operatividad de este se determina, no obstante, su crisis ya señalada, por el juego de los principios básicos de libertad para contratar y libertad para la fijación del contenido del contrato. Si ya nos consta que la primera libertad no existe en el caso del acuerdo administrativo consensual, toda vez que la elección por la forma alternativa de actuación que supone no libera en ningún caso a la Administración del principio de legalidad, y, por tanto, de su sumisión completa a la Ley y al derecho, lo mismo debe decirse ahora de la segunda de dichas libertades y por idéntica razón. El principio de legalidad excluye de suyo en el Derecho administrativo la libertad contractual de corte jurídico-privado” (PAREJO ALFONSO, 1996, pág. 63).

Por otro lado, la adopción de una posición extremadamente publicista⁷⁰ puede incurrir en el riesgo del unilateralismo excluyente de la efectiva participación del contribuyente en el proceso de persecución de la unidad de interpretación justa en los casos de interpretación de conceptos jurídicos indeterminados; también puede inhibir las contribuciones argumentativas y probatorias del contribuyente en los casos en que la ley autorizadora autoriza el agente público a transitar por un cierto margen de límite discrecional con el objetivo de conferir un grado mayor de eficacia en la actividad tributaria.

En primer lugar, debemos poner de relieve el hecho de que es imprescindible una previa y específica autorización legal para la transacción en materia tributaria, considerando que tanto los parámetros para una actuación consensual en la actividad interpretativa de los conceptos jurídicos indeterminados como el establecimiento de límites para el ejercicio de una discrecionalidad compartida deben ser evaluados por el proceso democrático de la

⁷⁰ Según GIANNINI, por ejemplo, el *accertamento con adesione* constituiría un *acto unilateral de la administración*, la cual adecuaría su pretensión crediticia inicial redeterminándola en función de razones de justicia sustancial y anulando la inicial. Se trataría, por tanto, de un acto liquidatorio normal emanado del poder de imperio de la Administración tributaria, al que el contribuyente presta su aceptación de acuerdo con el esquema de los llamados *contratos por adhesión* (GIANNINI, 1937. Pág. 262).



actividad legislativa so pena de carecer de legitimación para la actividad transaccional⁷¹. Además, conforme ya hemos tenido la oportunidad de adelantar, en el contexto de una transacción tributaria no es imprescindible que las partes efectúen recíprocas concesiones materiales. En muchos casos, el Estado puede tener el sencillo interés fiscal de acelerar el procedimiento de recaudación o el interés de evitar litigios judiciales costosos; el contribuyente, por su parte, puede tener interés en solo mantenerse libre de deudas fiscales que le imposibiliten concurrir a procedimientos de contratación pública. De hecho, la definición de las mutuas concesiones no se traduce necesariamente en un absoluto equilibrio y reciprocidad entre ellas. La jurisprudencia viene interpretando esta reciprocidad de forma amplia, llegándose a admitir que una de las partes realice una concesión puramente inmaterial.

En Italia, la polémica sobre la naturaleza contractual del instituto del antiguo *concordato tributario*, hoy en día denominado *accertamento con adesione*⁷², nos remite a la discusión sobre la disponibilidad de la potestad tributaria en el momento de la liquidación del tributo. La evolución de la doctrina italiana refleja la tendencia de conceptuar el mencionado *concordato tributario* como un auténtico acuerdo de naturaleza pública, que se introduce en el procedimiento de imposición tributaria y está orientado a resolver de forma más eficiente las divergencias en el orden de la cuantía de la base imponible, a través de una determinación consensual (SANDULLI, 1969, págs. 348 y 549).

⁷¹ En ese punto, según la jurisprudencia española (STS 5272/2003, de 22 de julio), “*el artículo 88 de la Ley 30/1992 solamente permite la terminación convencional del procedimiento administrativo cuando el respectivo pacto o acuerdo no sea contrario al ordenamiento jurídico ni recaiga sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público encomendado a la Administración actuante, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule*”. La referencia es hoy perfectamente válida ante la actual redacción del art. 86 de la Ley 39/2015.

⁷² En Italia, el *accertamento con adesione* es una figura de naturaleza conciliatoria inserta en el procedimiento de gestión tributaria italiana. Recibido el *avviso di accertamento* o *avviso di accertamento in rettificata*, el contribuyente puede prestar su conformidad (*acquiescenza*, art. 15 del D. Legs. núm. 218 de 1997), impugnar o bien realizar un acuerdo con la Administración. Este se formaliza por escrito en el denominado *atto di accertamento con adesione* firmado por la Administración y suscrito por el contribuyente. La adhesión de este al *accertamento* comporta la reducción hasta un cuarto del mínimo de la sanción que en su caso hubiere correspondido y, de otro, la imposibilidad de impugnación, de modo que, si el contribuyente perfecciona el acuerdo con el ingreso de la cantidad convenida, el *atto di accertamento con adesione* deviene eficaz, poniendo fin al procedimiento sin que quepa ulterior recurso sobre su contenido. La nueva disciplina que introdujo el D. Legs. núm. 218 de 1997 atribuyó a los órganos de la Administración una amplia posibilidad de acción en este ámbito y un poder de conclusión de este instituto libre de preclusiones con relación a las cuestiones potencialmente objeto de definición consensual.



Por lo tanto, las tesis privatistas defienden el carácter bilateral del instituto transaccional, entendiendo la transacción como si fuera un auténtico contrato en donde las partes hacen concesiones recíprocas. Los publicistas, a su vez, defienden que el acuerdo sería solamente por adhesión, o sea, en realidad estaríamos ante actos administrativos unilaterales, revestidos de todos los poderes de imperio del Estado, ante los cuales el contribuyente solamente emitiría su adhesión. Ante los argumentos extraíbles de los defensores de los conceptos civilistas y publicistas de las transacciones en carácter general, entendemos que la transacción tributaria no tiene naturaleza contractual y no estará siempre vinculada a la presencia visible de concesiones recíprocas propiamente dichas, ya que todas las hipótesis, competencias y efectos jurídicos deben ser previamente establecidos por ley y los intereses particulares de las partes (contribuyente y Administración) no siempre reflejan auténticas concesiones recíprocas.

Del mismo modo, aunque no haya una pérdida de la potestad administrativa en el momento de realización de la transacción tributaria, la participación del contribuyente no puede ser limitada exclusivamente a una simple manifestación de concordancia por adhesión. La transacción por adhesión es una de las modalidades posibles, que la ley autorizadora debe regular y utilizar principalmente como mecanismo de expansión de los acuerdos para casos idénticos, pero no debe ser establecida como única vía de acceso para las transacciones.

En los casos de conceptos jurídicos indeterminados, cuando las interpretaciones de los sujetos de la relación tributaria reflejan divergencias en la aplicación del derecho, el diálogo permitido por la ley tendrá como objetivo no solo la obtención de una interpretación convergente entre las partes, pero también que el producto de esas interpretaciones resulte de un proceso constructivo y deliberativo tendiente a la prevención o extinción de la conflictividad. El espacio consensual legalmente autorizado en el ámbito administrativo debe tener conexión con el contexto temporal de la calificación de los hechos y de la interpretación jurídica de la norma aplicable, o sea, debe tener conexión con la fase anterior al surgimiento del crédito tributario.

Ahora bien, tener conexión con el contexto temporal no es lo mismo que decir que referida transacción solamente deba ser practicada en el exacto momento de la calificación del hecho: nada impide la realización tardía de una transacción tributaria que tenga por objeto la definición de un concepto jurídico indeterminado, es suficiente que su objeto tenga relación con la fase de nacimiento del crédito. En este momento imaginario retroactivo,



aunque pudieran ser cognoscibles los cálculos hipotéticos estimados segundo las interpretaciones individuales de cada una de las partes, tales cálculos eran solamente estimativas: no podrían ya ser contabilizados como derechos líquidos y ciertos. Conforme señala Juan Ramallo Massanet:

“Cuando el acuerdo o negocio de fijación se dirija a despejar una incertidumbre, no tendría que existir contraprestaciones, es decir, imponer condiciones que supongan tener que aceptar determinadas consecuencias jurídicas respecto de otro de los elementos de la obligación tributaria distinto de aquel que produce la incertidumbre. La convención no puede impregnar todo el procedimiento de aplicación del tributo, sino que debe actuar aisladamente sobre los elementos de la obligación que en dicho procedimiento ponen de manifiesto su incertidumbre e indeterminación normativa. Con ello, además, probablemente se puede dar satisfacción a otros principios constitucionales, como el de igualdad y el de no arbitrariedad, reforzando las garantías del contribuyente” (RAMALLO MASSANET, 1996, pág. 245).

De hecho, como consecuencia de la incertidumbre producida en el momento de la calificación jurídica de los hechos y de la interpretación de la norma tributaria aplicable, ni la Administración ni el contribuyente pueden tener como ciertos los parámetros necesarios para la realización de los cálculos tributarios. De ese modo, no es posible hablar propiamente de concesiones recíprocas pactadas, sino que existe una construcción interpretativa conjunta, donde los efectos jurídicos son meras consecuencias de ese acuerdo interpretativo.

Así, la adhesión de la Administración tributaria a una posible transacción no tendría la naturaleza jurídica de un perdón fiscal, amnistía, o “ayuda de Estado”. En este punto es interesante percibir que el régimen de ayudas de Estado en el marco jurídico europeo es complejo y, además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha ido matizando y aclarando las disposiciones contenidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)⁷³. El reto de las disposiciones del Tratado apunta en el sentido de evitar que los Estados miembros puedan conceder ayudas a las empresas que les permitan

⁷³ Véanse en este sentido la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/03 (TJCE 2006, 220); la Sentencia del TJCE de 14 de diciembre de 2006, *Comisión/España*, C-485/03 a C-490/03 (TJCE 2006, 366); la Sentencia del TJCE de 20 de septiembre de 2007, *Comisión/España*, C-177/06 (TJCE 2007, 238); y la Sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de la Rioja*, en los asuntos C-428/06 a C-434/06 (TJCE 2008, 201).



actuar en una situación ventajosa respecto a sus competidores. De hecho, el objetivo de dicha acción comunitaria es luchar contra la competencia fiscal dañina, siendo evidente la importancia de frenar la proliferación de beneficios fiscales específicos destinados a captar actividades empresariales (MANZANO SILVA, 2009, pág. 26).

En realidad, adoptándose un concepto amplio de “ayudas de Estado”⁷⁴ el jurista llegará a la conclusión de que dichas ayudas comprenden no solo prestaciones como las subvenciones sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos.

Sin embargo, la naturaleza jurídica de las transacciones tributarias realizadas dentro del contexto de la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados no presupone concesiones recíprocas, son en realidad acuerdos o actos conjuntos consensuales que tienen como objeto la fijación de una interpretación jurídica no conflictiva y que tenga fuerza de ser extendida para todos los contribuyentes que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

Del mismo modo, en las transacciones tributarias que tengan como supuesto la existencia de una discrecionalidad administrativa fijada en la ley autorizadora de la transacción (hipótesis en que el propio legislador percibe que económicamente es más ventajoso para la Administración tributaria actuar con discrecionalidad, permitiéndose la realización de acuerdos que incluyen la asunción de compromisos recíprocos entre los sujetos de la relación tributaria) tampoco hay que confundir dichos compromisos recíprocos con las

⁷⁴ Según el artículo 107.1 del TFUE “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo empresas o producciones”. De modo general, se considera ocurrir una ayuda de Estado si la ayuda cumple los siguientes criterios: a) la ayuda ha sido concedida por el Estado mediante fondos estatales; b) haya selectividad, o sea, la ayuda favorezca a determinadas empresas, concediendo una ventaja al beneficiario de forma selectiva; c) la ayuda afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; d) falsea o amenaza con falsear la competencia”. Conforme al Tratado, la Comisión Europea es quien ostenta la competencia para determinar aquellas medidas que constituyen ayuda de estado conforme a lo señalado en su Art. 87.1, y, en consecuencia, es también quien determina si una medida que constituye ayuda de estado es compatible o no con el mercado común en función de que pueda acogerse o no a alguna de las excepciones previstas en los Artículos 87.2 y 87.3 del Tratado.



llamadas “ayudas de Estado”. La aplicación del art. 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea va dirigida a evitar que determinadas empresas sean beneficiadas por el Estado frente a otras, de modo selectivo, de modo que se falsee o amenace con falsear la competencia⁷⁵.

Sin embargo, no hay que olvidar que la actividad tributaria debe orientarse según principios constitucionales inderogables, tales como el principio de capacidad económica, el principio de eficacia y el principio de igualdad material. Aunque vayamos a analizar tales principios en su mejor momento, es importante adelantar que, con el objetivo de garantizar la aplicación de dichos principios, el legislador puede regular de modo objetivo la transferencia de un cierto grado de discrecionalidad al agente público responsable por los actos de tributación, sin que eso implique necesariamente una ayuda de estado.

De hecho, como hemos dicho, la disciplina de referidas transacciones tributarias debe ser expresamente establecida en ley y el legislador debe tener en cuenta proyecciones matemáticas que tengan como reto la eficiencia de la actividad tributaria, o sea, la norma que reconozca discrecionalidad a los agentes públicos deberá siempre estar respaldada por estudios previos que indiquen que en dichos casos fijados en la ley la relación coste / beneficio aconseje la flexibilización del dialogo entre las partes⁷⁶.

En este punto de la reflexión, hay que reconocer la existencia de una línea muy tenue que separa los supuestos que pueden ser considerados ayudas de Estado de los que deben ser

⁷⁵ Véase las sentencias del STJCE de 1 de julio de 2004, *Salzgitter/Comisión*, T-308/00, apartado 79; y de 17 de marzo de 1993, *Sloman Noptun*, asuntos acumulados C-72/91, C-73/91.

⁷⁶ En este mismo sentido, el artículo 25 de la Ley 50/1997 española, de 27 de noviembre, es ejemplar. Según su actual redacción: “*Plan Anual Normativo*. 1. El Gobierno aprobará anualmente un Plan Normativo que contendrá las iniciativas legislativas o reglamentarias que vayan a ser elevadas para su aprobación en el año siguiente. 2. El Plan Anual Normativo identificará, con arreglo a los criterios que se establezcan reglamentariamente, las normas que habrán de someterse a un análisis sobre los resultados de su aplicación, atendiendo fundamentalmente al coste que suponen para la Administración o los destinatarios y las cargas administrativas impuestas a estos últimos. 3. Cuando se eleve para su aprobación por el órgano competente una propuesta normativa que no figurará en el Plan Anual Normativo al que se refiere el presente artículo será necesario justificar este hecho en la correspondiente Memoria del Análisis de Impacto Normativo. 4. El Plan Anual Normativo estará coordinado por el Ministerio de la Presidencia, con el objeto de asegurar la congruencia de todas las iniciativas que se tramiten y de evitar sucesivas modificaciones del régimen legal aplicable a un determinado sector o área de actividad en un corto espacio de tiempo. El Ministro de la Presidencia elevará el Plan al Consejo de Ministros para su aprobación antes del 30 de abril”. El subrayado es propio.



considerados como medidas generales accesibles a todas las empresas. Referida línea todavía no está nítidamente delimitada en la jurisprudencia europea. El TJCE, en el Asunto C-256/97, *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, resuelto en 29 de junio de 1999 (ECLI:EU:C:1999:332) consideró, por ejemplo, que el Organismo de recaudación de la Seguridad Social belga había demostrado tener una “extraordinaria paciencia” en el cobro de la importante cantidad que le adeudaba la empresa DM Transport, al concederle un aplazamiento excesivo en su pago”. Sin embargo, en la resolución del Asunto C-342/96 *España/Comisión – TUBACEX*, de 29 de abril de 1999 (ECLI:EU:C:1999:210), apartado 46, siguiendo el criterio de “acreedor privado”, el mismo Tribunal decidió no considerar ayuda de Estado la actuación de la Administración, señalando que *“al articular las formas de devolución de estos anticipos, debe considerar que el FOGASA ha actuado como un acreedor público que, al igual que un acreedor privado, trata de recuperar cantidades que se le adeudan y que, a tal efecto, celebra con el deudor convenios conforme a los cuales las deudas acumuladas se aplazarán o fraccionarán para facilitar su devolución”*.

Como ya hemos tenido la oportunidad de decir, según la teoría general de los conflictos, muchos son los aspectos valorativos en juego a la hora de decidir sentarse en una mesa de negociación. Tales aspectos valen tanto para los contribuyentes como también para la Administración. Los costes de litigar judicialmente, el grado de percepción de la probabilidad de éxito en una posible demanda judicial y la cuantía objeto del conflicto son factores decisivos que deben influir en la alternativa de seguir adelante con una judicialización u optar por una posible transacción. Tales factores deben ser considerados previamente por el legislador, de modo que la ley autorizadora de las transacciones tributarias pueda fijar los límites exactos del futuro acuerdo.

Por otro lado, además de las razones financieras que justifique la transferencia de un cierto margen de discrecionalidad en la actividad tributaria, el interés en evitar la quiebra de las empresas que están en situación de crisis económica se ha convertido en un interés elevado al rango de público en la tentativa de tutelar el nivel de empleo y la manutención de determinadas actividades productivas. La gran cuestión es que tales justificaciones económicas y sociales deben venir acompañadas de medidas concretas que permitan el mismo tratamiento para todas las empresas que están en igual situación. Para contribuyentes que están en igual situación de hecho se garantizaría el mismo comportamiento de la Hacienda Pública y para los que estén en situaciones diferencias sería garantizada una tutela



futura, siguiéndose la lógica de los seguros privados, es decir, la libre competencia quedaría preservada siempre que se posibilite el mismo tratamiento en el caso de futura situación de crisis económica empresarial. Conforme señala Luchena Mozo, “*la función del legislador será la de encontrar el equilibrio en la protección de todos estos intereses de acuerdo con la situación social y económica del momento y con un objetivo determinado: la libre competencia*” (LUCHENA MOZO, 2012, pág. 94).

Así, en esta segunda modalidad de transacción, tampoco estamos ante una “ayuda de Estado”, ya que la flexibilización normativa siempre tendrá fuertes parámetros legales como límites, según criterios establecidos por el propio legislador, tras un análisis previo que tenga como objetivo la mejora de la actividad tributaria recaudatoria (eficacia) y no la disponibilidad de recursos públicos. En definitiva, de modo más objetivo, dando un ejemplo bastante extremo, estamos hablando de hipótesis en que es preferible recaudar menos (pero en un plazo corto) que no recaudar nada (de modo definitivo, a largo plazo). Conforme bien afirma Eva Andrés Aucejo al escribir sobre el modelo de transacción tributaria adoptado en Italia:

“En efecto, si el contribuyente suscribe el “atto di accertamento con adesione” se evita el contencioso y con ello la incerteza de la recaudación que, aún en el caso de ser favorable para la Administración, como norma general, no se hará efectiva sino muchos años después. Por ello, el accertamento con adesione es una forma de conseguir ingresos tributarios constantes y efectivos, habida cuenta éstos deberán realizarse en el plazo de veinte días desde la suscripción de dicho acto, sin perjuicio de que quepan fraccionamientos de los importes debidos que deberán hacerse efectivos en un máximo de ocho plazos trimestrales o en un máximo de doce plazos trimestrales si la suma debida supera los 100 millones de liras, siempre que se preste la garantía según art. 38-bis D.P.R. n. 633/1972”⁷⁷.

Además, como forma de armonizar referidas transacciones tributarias con el principio de igualdad de tratamiento entre los contribuyentes y para que se evite la práctica

⁷⁷ Véase ANDRÉS AUCEJO, E. “Los Instrumentos reflectivos del contencioso tributario en Italia. En especial el accertamento con adhesión. Análisis cualitativo y cuantitativo.” *Revista di Diritto Tributario Internazionale*, (International Tax Law Review), 2002/2, p. 200-243. Accesible en: http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/17884/1/Instrumentos_deflactivos.pdf. Acceso el 20 de agosto de 2019.



de selectividades ilegales que resulten en posible proliferación de competencia dañina, la propia ley autorizadora debe regular mecanismos que posibiliten la extensión, por adhesión, de las transacciones tributarias a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma posición fáctica y jurídica. Además de esto, debe fijar como condición general para el inicio del dialogo transaccional algunos parámetros vinculados al sentido de buena fe del contribuyente deudor, por ejemplo, prohibiéndose las transacciones con contribuyentes que tengan un histórico de contumacia, mala-fe o que omitan sus reales pretensiones de practicar competencia lesiva.

En las hipótesis de transacciones tributarias que tengan por objeto la interpretación jurídica de términos indeterminados, igualmente deben preverse e instrumentalizarse en la ley mecanismos de uniformización de la interpretación, que deberá ser adoptada por toda la Administración Pública, con la sistematización de procedimientos que tengan como reto la centralización de dichas interpretaciones con posterior expansión para todo el territorio nacional. Con relación a la diferenciación conceptual existente entre calificación de hechos e interpretación normativa, destacamos la interesante posición adoptada por Juan Ramallo Massanet:

“Los problemas de calificación de los hechos no dejan de ser problemas de interpretación de normas jurídicas, ya que la distinción entre cuestiones de hecho y de derecho se desdibuja y mezcla en un circunloquio de muy difícil delimitación en la mayoría de los casos. Porque no se puede confundir, dentro de las cuestiones de hecho, lo que sea la prueba sobre su dimensión real y lo que sea el significado que a ese hecho le da el ordenamiento, lo cual es ya un problema de interpretación o cuestión de derecho.”
(RAMALLO MASSANET, 1996, pág. 242).

En la práctica, en el contexto de la transacción tributaria que tiene por objeto la fijación de una interpretación jurídica de posibles elementos normativos que causan incertidumbres en el momento de la aplicación del derecho, el acuerdo firmado por los sujetos de la relación jurídico-tributaria también tiene la naturaleza jurídica de acto administrativo bilateral consensual. Cuando no sea posible ponerse de acuerdo, en el contexto de las incertidumbres arriba mencionadas, la praxis de la tributación seguirá su curso ordinario, o sea, la Administración tributaria calificará los hechos unilateralmente e interpretará unilateralmente los conceptos jurídicos indeterminados y las incongruencias normativas.



En ese contexto, lo que efectivamente importa es percibir que, dada la técnica jurídica utilizada por el ordenamiento en la formulación de los conceptos jurídicos indeterminados, las incertidumbres que ella produce afectan por igual al acreedor y al deudor del tributo, no habiendo, a estos efectos, razón suficiente para que sea la Administración la que tenga siempre la primacía de despejar unilateralmente dicha incertidumbre en lugar de hacerlo conjuntamente con el contribuyente a través de un acuerdo de fijación. En este sentido, considerando la técnica legislativa utilizada para expresar en la ley los conceptos jurídicos, las posibles incertidumbres ejercen reflejos en las dos partes de la relación tributaria, de modo que, a estos efectos, permitir que la interpretación sea consensual refleja la disminución de posible ocurrencia de conflictos futuros.

Por otro lado, en los supuestos previamente identificados por el legislador como hipótesis en que el principio de eficacia (“eficiencia” para la Constitución brasileña) administrativa apunte la necesidad de utilización del instituto de la transacción para la rápida recaudación de los créditos tributarios, en donde la ley también identifica y especifica expresamente las condiciones para la realización del acuerdo, el objetivo que guiará al legislador no será propiamente la necesidad de subsanar un conflicto ya existente, su motivación será el incremento de la eficiencia de la actividad tributaria y la disminución de posibles violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Además, en el escenario de la recaudación coactiva del tributo pendiente de pago, por ejemplo, es posible decir que el acuerdo puede servir para evitar un futuro conflicto provocado por el exceso de poder. En realidad, el hecho de tratar todas las distintas gradaciones de deudas con el mismo grado de coerción administrativa puede resultar en la utilización de medios desproporcionados de recaudación, con grave lesión a la capacidad contributiva y al principio de igualdad material. De hecho, pueden ocurrir violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes cuando la Administración tributaria utiliza los mismos parámetros y fuerza coactiva para la ejecución de deudas que están clasificadas en grados de recuperación distintos. Dicho en otras palabras, no actúa de modo eficiente la Administración que, en la ejecución del crédito tributario, no hace la distinción entre deudores eventuales y deudores contumaces. De igual modo, no hay eficiencia si no se distinguen las deudas pequeñas de deudores eventuales de las deudas expresivas de deudores contumaces.



El principio de la prohibición del exceso es aplicado en las leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías, de modo que cualquier imposición coercitiva creada por la ley (normas que otorgan a la Administración tributaria poderes de constricción de bienes de los deudores tributarios, por ejemplo), debe venir siempre de modo adecuado (apropiado), necesario (exigible) y proporcional (con justa medida), o sea, siguiendo los parámetros del principio de razonabilidad.

Efectivamente, la utilización de una medida de restricción debe ser apropiada para alcanzar los fines pretendidos, sin carga excesiva o desproporcional. Una Administración tributaria que pretenda actuar con eficiencia en el marco de la ejecución y persecución del crédito tributario pendiente de pago, además de graduar las deudas según parámetros estadísticos de recuperación, deberá igualmente graduar su fuerza de coerción en sintonía con la contumacia de los deudores y con el valor de la deuda cuya recaudación se persigue.

La utilización de los mismos niveles de coerción, con las mismas prácticas de persecución de bienes sin tener en cuenta los aspectos arriba mencionados, además de reflejar una actuación administrativa ineficiente (ya que no se comprende como eficiente utilizar un mismo nivel de esfuerzo para obtener resultados distintos), fatalmente puede implicar en una actuación administrativa que supera la línea de lo razonable. Los principios de capacidad económica y de igualdad de tratamiento tributario, en sus vertientes materiales, deben ser observados tanto por el legislador en el momento de la elaboración legislativa cuanto por el agente público en el momento de la aplicación de la ley.

Sobre la necesaria vinculación existente entre el principio de igualdad tributaria y el principio de capacidad económica el Tribunal Constitucional español desde hace mucho tiempo ya ha afirmado en la STC 27/1981 de 20 de julio de 1981 que: *“El sistema tributario justo exigido por el art. 31.1 CE no puede desligarse de los objetivos de igualdad y progresividad que el mismo precepto menciona, entendiendo la igualdad no en sentido meramente formal sino relacionando con la capacidad económica, la progresividad y la redistribución, en cuanto principios expresivos de la justicia predicables del sistema tributario en su conjunto, no ya de cada uno de los tributos en particular”*. En el mismo sentido lo ha entendido el referido Tribunal Constitucional en las SSTC 54/1996, de 22 de julio, y 134/1996, de 22 de julio.



En este sentido, la transacción tributaria en situaciones de créditos tributarios clasificados como de difícil grado de recuperabilidad y cuando los deudores no sean contumaces, por ejemplo, puede añadir eficiencia en la actuación administrativa, la cual concentrará y adoptará todo su poder de coerción en las deudas que efectivamente lo necesitan. Es válido decir, en este punto, que el objeto de dicha transacción (el conflicto subsanable) no puede ser el valor del tributo en sí mismo (elementos estructurales del tributo), ya que estamos en una fase de la tributación en donde la deuda ya fue correctamente fijada, o sea, ya existe el crédito tributario con toda su legitimación y presunciones legales. En este momento, el de la recaudación forzosa del crédito tributario ya liquidado, la transacción tendrá como finalidad conferir mayor eficacia en el procedimiento de recaudación, evitándose posibles conflictos que pueden surgir a partir de la perpetuación de un modelo de recaudación ineficaz.

En este punto es necesario poner en evidencia que la eficacia administrativa que orientará las transacciones tributarias en la fase de recaudación forzosa del crédito tributario tiene un doble sentido, es decir, el acuerdo debe compatibilizar la maximización de los resultados recaudatorios con la disminución de los actos invasivos del acreedor (Estado) en la esfera particular de los contribuyentes. Con esta compatibilización serán considerablemente evitados los conflictos jurídicos que tienen origen en formas de recaudación abusivas que no tengan en cuenta los reflejos lógicos de la justicia fiscal, es decir, que no tomen en consideración la materialidad de los principios de igualdad y de capacidad económica.

Aquí, es interesante percibir que, aunque no sea posible cuestionar el valor principal del tributo en dichas transacciones, el margen de libertad necesaria para la transacción podrá centrarse en los elementos periféricos de la deuda (como los intereses y recargos) o en las formas de pago (aplazamientos con o sin ofrecimiento de garantías), por ejemplo.

Ahora bien, sea cual sea la modalidad de la transacción (anterior o posterior al surgimiento del crédito tributario), su naturaleza jurídica siempre estará vinculada a los requisitos y efectos fijados por de la ley autorizadora. En definitiva, considerando que todos los límites de la actuación consensual de la Administración y que todos los efectos jurídicos de dichas actuaciones estarán establecidos en la ley autorizadora, no es estrictamente correcto hablar de libre disposición de voluntad de las partes supuestamente “contratantes”.



De hecho, en la interpretación conjunta de los conceptos jurídicos indeterminados no existe la libertad discrecional (las partes deben ponerse de acuerdo en la búsqueda de la unidad de solución justa para cada caso). En las transacciones que tengan por objeto la eficiencia de la ejecución del crédito, por su parte, el margen de discrecionalidad deriva directamente de la ley y es por ella limitado según parámetros fijados por el legislador, de modo que aquí, igualmente no podríamos hablar de libre disposición de la voluntad del funcionario público que actuará en dichas transacciones. En síntesis, no estamos ante “contratos” en su sentido estricto: la naturaleza jurídica de la transacción se acerca mucho más a actos consensuales bilaterales complejos, en donde la ley autorizadora podrá determinar los efectos jurídicos pertinentes.

Como sabemos, el acto jurídico en su concepto general puede producir variados efectos jurídicos. Tales efectos jurídicos, a su vez, pueden significar la creación, la modificación o la extinción de determinadas relaciones jurídicas, por ejemplo. Dependiendo del número de sujetos necesarios para que se genere determinado acto jurídico, será posible clasificarlo como acto unilateral o acto bilateral. Unilateral es el acto que para formarse sólo requiere de la participación de un único sujeto, por contraposición a los actos jurídicos bilaterales, cuyo surgimiento requiere el concurso de dos o más personas. Desde este punto de vista, un acto jurídico es unilateral o bilateral dependiendo del número de voluntades necesarias para que el acto sea producido. Además, el acto jurídico bilateral puede tener naturaleza contractual, cuando produzca obligaciones contrapuestas para las partes, o puede tener naturaleza meramente consensual (no contractual), cuando no estamos ante obligaciones contrapuestas. En el caso de las transacciones tributarias las “concesiones recíprocas”, la mayoría de las veces, no significan exactamente obligaciones sinalagmáticas contrapuestas, sea porque la Administración no actuará en su propio favor, sino con miras al interés público fiscal, sea porque, en muchos casos, no estaremos ante obligaciones asumidas por las partes, sino de una simple definición de un concepto jurídico indeterminado, por ejemplo.

Conforme ya hemos tenido la oportunidad de decir, en las transacciones tributarias la Administración no actúa con una auténtica libertad contractual, todos los parámetros, límites y efectos jurídicos deben ser establecidos por la ley autorizadora, no hay libre disposición de voluntad, hay actuación consensual de la Administración en los exactos términos de la ley, o sea, la interpretación conjunta de conceptos indeterminados no implica



la renuncia a derecho, del mismo modo que una actuación administrativa discrecional que tenga por objetivo mejorar el grado de eficiencia administrativa no implica renuncia de crédito: al contrario, contribuirá para una mejora en los niveles de recaudación y en los niveles de satisfacción de los ciudadanos.

En este contexto de ideas, estamos de acuerdo con la doctrina⁷⁸ que defiende un camino medio entre los dos puntos extremos, es decir, entendemos la transacción como *acto consensual bilateral no contractual*. Se trata de una postura surgida al amparo de los cambios acontecidos en el ámbito de la disciplina del procedimiento administrativo italiano para acceder a un esquema bilateral. Según afirma Gallo⁷⁹ la determinación de la deuda tributaria que tiene lugar en el *accertamento con adesione* es el resultado - querido por la ley- de una valoración crítica y concorde de dos sujetos a fin de superar la incertidumbre de la controversia y llegar a una más realista determinación de la base imponible (GALLO, 2002, págs. 68/71). Así, aunque en su sentido más amplio la transacción tributaria pueda identificarse como un acuerdo (contrato en sentido lato), tales transacciones son, en realidad actos administrativos bilaterales consensuales pero que no tienen el rango de un contrato civil.

3. DIFERENCIA ENTRE TRANSACCIÓN TRIBUTARIA, MEDIACIÓN Y ARBITRAJE

En términos generales, la transacción puede ser entendida como una actividad dialógica tendiente al consenso (negociación) que tiene como reto la construcción de una

⁷⁸ Véase STIPO, M. “L’*accertamento con adesione* del contribuente ex D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico ed il problema della natura giuridica”. *Rassegna Tributaria*, núm. 6, 2000.

⁷⁹ Siguiéndose el mismo pensamiento de Gallo (para quien el *accertamento con adesione* es un instituto encuadrable entre los actos consensuales bilaterales no contractuales, no reconducible ni a la actividad del derecho privado, ni a aquella actividad normativa y autoritaria de la administración financiera), la cuestión de la naturaleza jurídica debe reflejar al esquema dogmático del “acuerdo administrativo”, observando en el *accertamento con adesione* por una parte un sustrato público, con función de vehículo; y por otra parte un contenido privativo, con connotación transactiva. Según esta teoría, desde la óptica bilateral, hay que atribuir el justo peso al “consenso del contribuyente”, pero sin olvidar que la función del instituto es la de llegar a una más realista determinación de la base imponible y cuyos efectos dependen exclusivamente de la ley y no de la voluntad de las partes (habida cuenta la indisponibilidad de la obligación tributaria).



alternativa para la solución o prevención de posibles conflictos entre los contribuyentes y la Administración tributaria, en el contexto de una relación de acuerdo formal cuyo procedimiento y límites son creados por el legislador.

Analizando las características relativas a otros instrumentos que igualmente tienen como reto la resolución de conflictos, tales como la mediación y el arbitraje, por ejemplo, es posible identificar puntos de similitud y puntos de especificidad entre tales institutos. Entre la transacción y la mediación hay, por ejemplo, el punto en común del acuerdo como reto que se persigue, pero también hay diferencias importantes en los procedimientos de cada uno, diferencias que conllevan efectos distintivos que igualmente merecen ser destacados. Además, en la misma línea argumentativa, el arbitraje tributario y la transacción también pueden ser analizadas en sus aspectos de similitud, ambas son técnicas extrajudiciales de resolución del conflicto y por tanto tienen un impacto idéntico en los procesos judiciales ya en curso. Sin embargo, además de la presencia de similitudes, también hay que destacar las peculiaridades de cada uno, con la finalidad reafirmar la importancia de convivencia de ambos instrumentos dentro de un mismo escenario jurídico-normativo. En definitiva, para fines didácticos, y principalmente considerando que o término “transacción” utilizado en el presente trabajo guarda sus peculiaridades intrínsecas ya analizadas en su mejor momento, es necesario hacer distinciones entre algunas instituciones, con el objetivo de aclarar posibles confusiones terminológicas.

En la mediación, ambas partes aceptan voluntariamente la intervención de un tercero, que tiene la función de aproximar los intereses y pretensiones controvertidas de modo que caminen hacia un acuerdo que sea bueno para todos. Por lo tanto, estamos ante un procedimiento autocompositivo en lo cual las partes, con ayuda del mediador (tercero imparcial y neutral), llegan a una solución del conflicto. Según señala Morente Mejías:

“Podemos definir la mediación como un procedimiento para resolver conflictos interpersonales, a petición de ambas partes o aceptado voluntariamente por ellas, mediante la intervención de una tercera persona que no es parte en el conflicto, (...) es experto en técnicas de mediación. El mediador hace ver a las partes lo que cada posición tiene a favor y en contra, señala la posibilidad de que los dos cedan en algún aspecto determinado de su pretensión inicial, proponiendo para ello una transacción o compromiso que se ajuste a los intereses de ambas” (MORENTE MEJÍAS, 2010, págs. 39/40).



En general, es posible decir que las principales características de la mediación son: i) tercero imparcial y neutral que guarde confidencialidad sobre las informaciones prestadas por las partes; ii) voluntariedad; iii) buena fe de los intervinientes; iv) presencia de las partes; v) un lugar apropiado (tendiente al consenso) para la reunión. En la primera característica (presencia de un tercero imparcial y neutral que guarde confidencialidad) ubicamos la principal diferencia entre la mediación y la transacción en sentido estricto. De hecho, para llegarse a una transacción tributaria, aunque sea imprescindible la presencia de un profesional de la Administración tributaria capacitado y legitimado para la realización de acuerdos, referido profesional no actúa como una tercera persona, sino que actúa en nombre del Estado en cuanto parte de la negociación.

Además de eso, las mediaciones son utilizadas en gran medida como instrumentos previos de conciliación tendiente a finalizar el conflicto antes del inicio del proceso judicial, o sea, instrumentos que anteceden al proceso administrativo o judicial de resolución de conflictos. En este punto, hay que tener en cuenta la tenue diferenciación entre los dos institutos jurídicos (mediación y transacción).

Adoptándose como ejemplo las “mediaciones” en donde una de las partes es la Administración Pública, la propia legislación muchas veces confunde las técnicas complementarias de resolución de conflictos con sus posibles efectos jurídicos (la finalización convencional de un procedimiento). Esa mezcla entre concepto y efecto jurídico puede ser vista por ejemplo en el texto del artículo 86 de la Ley 39/2015, o, de modo más específico, en el artículo 8 del Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, en materia de responsabilidad administrativa, según el cual *“en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, el órgano competente, podrá acordar con el interesado la terminación convencional del procedimiento mediante acuerdo indemnizatorio”*. En estos casos, cuando no estamos ante una tercera persona mediadora, no es posible hablar de mediación. El contenido del acto administrativo incluirá la participación del ciudadano interesado por una cuestión de atendimento del interés público, o sea, estaríamos ante una negociación o transacción en sentido general, sea en su modalidad de apertura discrecional hecha por una ley autorizadora, sea en los casos en que se permita legalmente el incremento de la democracia participativa en los procedimientos de toma de decisión por parte de la Administración Pública (interpretación consensuada de conceptos jurídicos indeterminados).



Como ya hemos tenido la oportunidad de decir, la transacción tributaria podrá ser un eficiente instrumento procedimental para los dos casos arriba mencionados, sea como mecanismo de aproximación de las partes involucradas con el objetivo de permitir el ambiente necesario para la confluencia de posiciones intersubjetivas en la interpretación y aplicación de las normas que contengan conceptos jurídicos indeterminados (búsqueda por la unidad de solución justa de modo menos conflictivo, sin los costes de una posible judicialización, aplicándose el verdadero sentido de la justicia fiscal en consonancia con una actuación de la Administración Pública más abierta a la participación de los ciudadanos), sea para la práctica de la discrecionalidad compartida en los supuestos previamente identificados por la ley (cuando el legislador entienda que la actividad tributaria será más eficaz atribuyendo un cierto margen de discrecionalidad a la Administración).

Así, en sintonía con la clásica evolución del derecho administrativo hacia una amplitud en la participación del ciudadano en las decisiones administrativas, el hecho de abrir el procedimiento a los administrados para configurar de común acuerdo el contenido de la decisión final administrativa sería una forma de evitar conflictos ulteriores. En la mediación, por el contrario, la preexistencia de un conflicto ya instaurado es un presupuesto esencial. En este punto, todavía debemos observar que la transacción tributaria, según la ley que trate de su regulación, además de poder ser utilizada como instrumento previo, también puede ser utilizada, en larga escala, durante los procedimientos judiciales ya instaurados, oportunidad en que las partes, llegando a un acuerdo común sobre las bases originales del conflicto que puso en marcha la liza tributaria, deberán acudir a la cancelación de la tramitación judicial.

En este contexto, a par de las posibles aplicaciones de la transacción tributaria en el curso de los procedimientos inherentes a la Administración tributaria, destacamos que, el legislador puede igualmente regular la inclusión de los acuerdos tributarios en el curso de los procedimientos judiciales (transacciones tributarias intra judiciales). En el tema específico de los concursos de acreedores, por ejemplo, tradicionalmente el legislador tributario español ha venido otorgando a la Hacienda Pública una preferencia para el cobro de sus créditos, con la intención de garantizar la satisfacción de la deuda. Pero, en los tiempos actuales, con la pérdida parcial del antiguo privilegio de la Hacienda tras las reclasificaciones de los créditos tributarios, la transacción sobre los créditos tributarios representa una necesidad para la efectiva satisfacción de dichos créditos, los cuales ya no están íntegramente garantizados por el derecho de abstención. En definitiva, la Hacienda Pública española dispone de la



posibilidad de suscribir acuerdos particulares o judiciales en el curso de los procedimientos concursales, lo cual permite realizar quitas y esperas sin más autorizaciones que la del órgano competente de la Administración tributaria.

En la actualidad, como consecuencia del estado de crisis sanitaria que vivenciamos (COVID-19) el propio Consejo General del Poder Judicial protagoniza una propuesta de inclusión de acuerdos tributarios en los procedimientos judiciales en curso⁸⁰. En el ámbito de la Unión Europea, a su vez, han ido surgiendo voces y textos a favor de extender los medios extrajudiciales para la resolución de conflictos en los que sea parte la Administración. Un ejemplo es la Recomendación REC (2001) 9, del Consejo de Europa, dirigida a los Estados miembros, en la que ampliando lo dispuesto en sus recomendaciones anteriores R (81) 7 y R (86) 12, constata el colapso de la vía judicial y el hecho de que no siempre esta vía será la más apropiada para resolver conflictos en los que es parte la Administración. Por ello, recomienda extender el recurso a medios alternativos para la resolución de este tipo de conflictos.

En el tema de la imparcialidad inherente a la figura del mediador, referida característica consiste en que el mediador debe mantener un equilibrio o equidistancia entre las partes, siendo circunstancias que afectan dicha característica la posible existencia de conflicto de intereses, de vínculos de parentescos, amistad íntima o enemistad manifiesta con alguno de los mediados, o haber anteriormente intervenido profesionalmente en defensa de los intereses de una de las partes frente a la otra. La neutralidad, a su vez, tiene relación con la no existencia de vinculación (interés) del mediador con el resultado de la negociación, o sea, aunque sea su atribución contribuir para que las partes establezcan un acuerdo, el mediador no puede imponer su propia voluntad a servicio de ningún resultado que le sea personalmente conveniente. De este modo, las actuaciones de mediación se desarrollarán de forma que permitan a las partes en conflicto alcanzar por sí mismas un acuerdo de mediación.

⁸⁰ Véase la Medida n. 5.16. (pág. 306/316) propuesta por el Consejo General del Poder Judicial español en su Primer Documento de Trabajo sobre Medidas Organizativas y Procesales para el Plan de Choque en la Administración de Justicia tras el Estado de Alarma.

Accesible en: <http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/En-Portada/El-CGPI-reune-un-centenar-de-medidas-en-un-documento-base-preparatorio-del-plan-de-choque-para-evitar-el-colapso-de-la-Justicia-tras-el-fin-del-estado-de-alarma>. Acceso el 10 de abril de 2020.



En este sentido, haciendo un paralelo con la transacción, es interesante observar que el funcionario público que actúa en nombre del Estado, en respeto al principio de impersonalidad, no puede tener ninguna vinculación personal con la parte contraria, de modo que, en este sentido, es posible decir que la imparcialidad también debe ser característica presente en las transacciones en que intervenga la Administración. Del mismo modo, la neutralidad del agente público en la transacción tributaria tiene su conexión con el principio de legalidad al cual estará subordinado, es decir, su labor profesional no debe tener anclaje en su voluntad personalísima, su actuación (discrecional o reglada) debe siempre obedecer la norma que deba aplicarse. Por lo tanto, es posible decir que en la transacción tributaria también hay neutralidad del agente público.

En este punto hay que indagar: ¿Cómo un agente público, representante del Estado, puede actuar en defensa del Estado adoptando una postura imparcial y neutral? En realidad, el agente público convocado por la ley para actuar en nombre del Estado en estas transacciones tributarias, además de tener cualificación técnica suficiente, debe necesariamente tener como deber funcional la persecución de la justicia fiscal en los moldes ya analizados en el presente trabajo, es decir, su compromiso no debe ser con la recaudación a cualquier coste.

En relación con la confidencialidad, importa decir que se ha erigido en un principio básico de la mediación que se predica tanto de la actuación del mediador como de las partes. Se entiende que contribuye a garantizar la franqueza y sinceridad de las partes durante el proceso. En las transacciones tributarias, considerando la naturaleza de acto administrativo participado (aspecto ya analizado en la presente tesis), el procedimiento deberá guardar armonía con el principio de la buena fe y de la confianza, siendo cierto que la confidencialidad de las informaciones deberá siempre abarcar los aspectos compatibles con el sigilo fiscal inherente a todas las actividades ejercidas por la hacienda pública.

Sin embargo, con la excepción de las informaciones protegidas por el sigilo fiscal y por el secreto profesional, hay que destacar la necesidad de que los resultados de los acuerdos deban ser públicos, en armonía con los principios de transparencia y de publicidad de la actividad administrativa del Estado y en respeto al principio de igualdad que deberá ser atendido a través de instrumentos que permitan expandir la posibilidad de obtención de los mismos resultados a otros contribuyentes que estén en igualdad material de condiciones.



En el arbitraje, a su vez, las partes acuerdan aceptar la decisión de un tercero independiente respecto de las autoridades encargadas de los procedimientos de revisión, integrado o no en las Administraciones públicas. Aquí es un tercero el que resuelve el conflicto. Es pues el arbitraje un sistema heterocompositivo de resolución de conflictos. La justicia arbitral persigue un fallo respecto a los conflictos; en la transacción se procura que las partes lleguen a un arreglo amistoso respecto de sus diferentes interpretaciones sobre el derecho aplicable. Además de eso, el laudo arbitral obliga a la parte contra la cual se dictó a su cumplimiento, de modo que es posible identificar un vencedor y un perdedor. En la transacción tributaria ambas partes son vencedoras y obligadas al mismo tiempo, siendo cierto que la resolución del conflicto es construida por las dos partes, no impuesta por un tercero ajeno.

4. POSIBLES EFECTOS JURÍDICOS DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA

Con relación a los posibles efectos jurídicos de las transacciones tributarias, es necesario destacar inicialmente que la propia ley autorizadora de la transacción debe disciplinar el alcance y proyecciones de los acuerdos. Sin embargo, conforme demostraremos, algunos efectos en el proceso judicial pueden ser fijados en la ley procesal (enjuiciamiento) o pueden ser derivados de los principios de seguridad jurídica, de confianza y buena administración. Tales principios constituyen los fundamentos normativos que sirven de base para la fuerza ejecutiva *inter partes* y *erga omnes* de la transacción, dando la seguridad necesaria para que dichos acuerdos puedan producir efectos jurídicos visibles.

El deber de buena administración constitucionalmente garantizado tiene vinculación con los principios de moralidad y buena fe aplicados a los actos administrativos, con respeto a la confianza y certeza de las conductas llevadas a cabo por el Estado-Administración, aún más cuando el acto tiene naturaleza bilateral. La necesaria coherencia administrativa significa que la Administración no puede aceptar y aplicar la interpretación de una norma en algunos hechos y en otros hechos equivalentes no lo hacer del mismo modo, cambiando de opinión de modo injustificado y generando inseguridad jurídica. Tal coherencia también deberá estar presente cuando la Administración elija una de las opciones discrecionales en el seno de una transacción tributaria típicamente discrecional.



Los valores que orientan el principio de confianza legítima tienen por finalidad la protección de los ciudadanos contra inseguridades jurídicas generadas por posibles cambios de actitud (entendimientos e interpretaciones) insuficientemente motivados por la Administración Pública. De este modo, la fuerza ejecutiva de las transacciones tributarias encuentra fundamento en el principio de confianza legítima del comportamiento de la Administración Pública. Las aparentes inseguridades generadas por la presencia de conceptos jurídicos indeterminados en el ordenamiento jurídico se cambian por la seguridad jurídica de un acto jurídico perfecto bilateral que tiene fuerza ejecutiva y que implica derecho adquirido para ambas partes de la relación jurídica tributaria.

Además de tales efectos decurrentes de los principios arriba identificados, hay que señalar algunos de los posibles efectos que tienen conexión directa con la naturaleza jurídica no contractual que defendemos y con las consecuencias jurídicas de la distinción de las potestades administrativas involucradas en los dos modelos de transacción tributaria abordados en el presente trabajo (transacción con discrecionalidad administrativa integral y transacción con margen de apreciación interpretativa).

Como es natural, las transacciones tributarias pueden ocurrir a lo largo de los procedimientos administrativos inherentes a la tributación, pero también pueden ocurrir a lo largo de un procedimiento judicial. En este sentido, la ley de transacción tributaria o la ley de enjuiciamiento debe disciplinar las repercusiones prácticas de la tramitación conjunta de instrumentos orientados a la resolución de un mismo conflicto, siendo preferible, en todo caso, que las tentativas de pacificación extrajudicial tengan prevalencia y que el método heterocompositivo pueda ser suspendido mientras las partes intentan lograr una solución consensual. Cuando la transacción sea alcanzada a lo largo de los procedimientos administrativos inherentes a la Administración tributaria, también es reflejo natural la suspensión de los actos y procedimientos inherentes a la fase de recaudación de la deuda tributaria, siendo cierto que un acuerdo entre los sujetos de la relación tributaria puede modificar todos los caminos procedimentales que la Administración tendría que seguir.

En las transacciones que ocurren a lo largo de un procedimiento judicial ya iniciado, los acuerdos extrajudiciales deben darse a conocer al tribunal para ser incorporados al proceso al efecto de ponerle fin. En el ordenamiento jurídico brasileño, por ejemplo, una de las hipótesis de extinción del proceso judicial es precisamente la realización de acuerdos



extrajudiciales⁸¹. Además de eso, debemos recordar que cuando se alcanza una transacción dentro de los procedimientos de resolución de recursos, administrativos o judiciales, el acuerdo debe firmarse por ambas partes, pudiendo adoptar la forma de un acuerdo directamente vinculante para las partes o de una decisión administrativa o judicial no susceptible de recurso al haber sido aceptada por ambos sujetos de la relación jurídica conflictiva.

Por otro lado, con relación a los reflejos de la transacción tributaria en el valor originario del tributo también debemos hacer una distinción de efectos. Efectivamente, en el contexto de una interpretación compartida de un concepto jurídico indeterminado, una vez fijadas las premisas interpretativas, la eventual no existencia de tributación o disminución de lo previsto hipotéticamente por el fisco pueden ocurrir como consecuencias secundarias del acuerdo, es decir, aunque la transacción tributaria no tenga como finalidad la alteración de las bases imponibles, los efectos secundarios de referidos acuerdos pueden generar alteraciones en las expectativas de las partes en lo que refiere a los valores que efectivamente deben ser impuestos al contribuyente. Por lo tanto, en estos casos, no hay que seguir la lógica de las concesiones recíprocas, es decir, las partes no están negociando el valor principal de los tributos, están estableciendo una interpretación consensuada de la norma aplicable al caso material. En realidad, las alteraciones del valor de los tributos (aumento o disminución) serán consecuencias naturales de los resultados interpretativos.

En los casos de transacciones tributarias típicamente discrecionales, por su parte, cuando el objetivo de la Administración Pública está volcado hacia la realización práctica del principio de capacidad económica y del principio de eficacia, hay que destacar que los efectos del acuerdo en la deuda deben guardar estricta consonancia con los límites previstos en la ley autorizadora. De hecho, en los supuestos de transacción tributaria en el contexto de un procedimiento de recaudación, por ejemplo, considerando que en tales supuestos el crédito tributario, en el momento del posible acuerdo, ya fue liquidado y tiene las características de certeza y exigibilidad, es recomendable que el margen de discrecionalidad transferida por el legislador al agente público deba limitarse a los aspectos que están en la periferia del débito

⁸¹ Conforme al art. 487, b, de la Ley de Enjuiciamiento Civil brasileña, el Juez debe extinguir el proceso judicial tras homologar la transacción realizada por las partes.



principal (evitándose transferir margen discrecional para la modificación del valor originario principal del tributo debido). Sin embargo, recomendar cautela y razonabilidad al legislador, con la adopción de un criterio de esencialidad y preferencia, no implica decir que el valor originario no pueda ser objeto de ajuste transaccional. Conforme ya hemos tenido la oportunidad de decir, los límites de la discrecionalidad serán puestos por el legislador, es la ley autorizadora la que debe conferir de modo expreso el grado de esencialidad y de preferencia en el contexto de los acuerdos entre los sujetos de la relación tributaria.

En el tema de la conveniencia de preservación de las actividades productivas en el contexto de un concurso de acreedores, por ejemplo, la propia norma concursal española expresamente hace referencia a que los distintos componentes de la deuda tributaria ocupan un rango diferente en el orden de prelación del concurso. Según señala Luque Cortella:

“La propia Ley Concursal, cuando ha querido que los recargos ocupen el mismo orden de prelación y rango que la prestación principal a la que acompañan, los ha incluido de manera expresa junto a ésta. Tal es el caso de los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral devengados con anterioridad a la declaración del concurso, que se benefician, por expreso deseo del legislador, del mismo privilegio general que la deuda respecto de la que son accesorios” (LUQUE CORTELLA, 2008, pág. 163 y 189).

Así, del mismo modo como lo hace la Ley Concursal, la ley autorizadora de transacciones tributarias debe igualmente tener la cautela de establecer el rango de esencialidad y preferencia, siendo recomendable que los acuerdos entre Hacienda Pública y deudores en el seno de los concursos de acreedores preserven lo máximo posible el valor originario de las deudas liquidadas, limitándose las repercusiones financieras (efectos) a los valores periféricos del crédito tributario (intereses, recargos, etc.). Además de tales aspectos, en el tema de los posibles efectos de las transacciones tributarias, hay que destacar el hecho de que, cuando estos acuerdos están reconocidos legalmente, el principio de seguridad jurídica reflejará la necesidad de que el consenso sea mantenido con cierta estabilidad, lo que significa que la transacción vincula a las partes del mismo modo que una sentencia judicial o decisión administrativa unilateral. En consecuencia, la transacción debe ejecutarse de acuerdo con lo previsto para ejecutar una decisión administrativa o una sentencia judicial firme. En este punto es válido recordar el brocardo jurídico *nemo potest venire contra factum proprium*, es decir, ninguna de las partes podrá actuar contradictoriamente lesionando el



derecho de personas que confiaran en los términos del acuerdo. La obligación de extinguir la contradicción se presenta como garantía de seguridad jurídica y refleja la necesaria confianza en el acto administrativo resultante del acuerdo. Aunque el principio arriba mencionado tenga origen en el derecho civil, no es rara su aplicación en el ámbito del derecho público, a ejemplo de la decisión del Supremo Tribunal Federal brasileño en el RE n. 62.252/SP, de 10 de marzo de 1969⁸², oportunidad en que el principio de legalidad abrió espacio para la prevalencia de la moralidad y confianza legítima de los actos de la Administración. En referida decisión, el Supremo Tribunal Federal brasileño entendió que no son admitidas alteraciones posteriores en los criterios de liquidación del crédito tributario, en el mismo ejercicio fiscal, con relación a tributo ya notificado y pagado por el contribuyente.

En el tema de la seguridad jurídica de las decisiones adoptadas en el sendero de las transacciones tributarias, adoptándose como referencia el instituto jurídico de las consultas escritas practicadas en el ordenamiento jurídico español, por ejemplo, los eventuales efectos jurídicos de los acuerdos interpretativos serían, tras una analogía comparativa, similares con los efectos jurídicos ya previstos para referidas consultas. De hecho, las contestaciones a las referidas consultas tributarias tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos. Además, en tales consultas, la obligación de la Administración tributaria de seguir el criterio manifestado en la contestación rige tanto para la situación jurídica del consultante como para la de los demás obligados tributarios siempre que, en este último caso, exista identidad entre los hechos y circunstancias. Todos los cambios de interpretación deberán ser motivados, no deben afectar al consultante inicial y solamente podrán surtir efectos para las situaciones tributarias producidas a partir del momento en que se haga público dicho cambio de criterio.

Conforme hemos dicho, el fundamento jurídico de todas las transacciones tributarias es la confianza recíproca basada en la buena-fe y confianza entre los sujetos de la relación tributaria. Tales principios son garantías constitucionales mínimas inderogables, estando los funcionarios públicos sometidos además a los principios de moralidad, impersonalidad y razonabilidad. De este modo, salvo las situaciones de mala fe e ilegalidades, las posibilidades

⁸² Véase en: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=159530>. Acceso el 13 de junio de 2018.



de revisión administrativa del contenido de las transacciones tributarias deben, como regla general, ser limitadas y establecidas de modo expreso en la ley autorizadora, en respeto al principio de seguridad jurídica. Aunque vayamos analizar con más detalles el tema de la anulación y revocación de los actos transaccionales en los próximos epígrafes, ya podremos adelantar que, independientemente de que el objeto del acuerdo sea interpretativo o discrecional, siempre será posible la anulación de los actos considerados ilegales, ya que contienen vicios de juridicidad (mala fe, dolo, coacción, etc.).

El problema de la inseguridad generada por una posible revocación administrativa unilateral del acto discrecional puede ser sanado expresamente por la ley autorizadora, es decir, la ley autorizadora puede conferir mayor grado de estabilidad a los acuerdos, imposibilitando la práctica de cambios unilaterales y desrazonados del entendimiento de la Administración. El contribuyente, por su parte, deberá siempre cumplir las prestaciones derivadas del acuerdo. Atendidos todos los requisitos formales, el contribuyente tendrá a su favor la seguridad del derecho adquirido, con la consecuente prohibición de revisión unilateral por parte de la Administración. En esta perspectiva, el acuerdo solamente podría ser unilateralmente invalidado si la ley lo admite expresamente, en los casos de ilegalidades o en los casos de violación de la Constitución.

En la ausencia de cláusula que lo autorice, no podría el Estado unilateralmente romper con el acuerdo ya realizado cuando el contribuyente haya cumplido todas las exigencias pactadas. De hecho, cuando se viola el acto jurídico perfecto de los acuerdos realizados en transacciones legales específicas, no se viola solo un acuerdo, aisladamente, se estará violado todo el ordenamiento jurídico, toda la razón de ser del principio de debido proceso legal, del principio de seguridad jurídica y de confianza recíproca. No obstante, conforme desarrollaremos en el próximo capítulo, en relación con el control judicial del objeto discrecional de los actos transaccionales, el margen discrecional inherente a la actividad administrativa deberá ser preservado, desde que la elección administrativa esté dentro de los límites previamente informados en la ley autorizadora. En definitiva, considerando la seguridad jurídica ofrecida por el acuerdo realizado entre los sujetos de la relación tributaria, la transacción podrá tener como efectos futuros principales la extinción del crédito tributario, tras la flexibilización de las formas de pago (por ejemplo), o simplemente el aclaramiento interpretativo compartido de determinada incertidumbre normativa.



CAPÍTULO 3

LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES JUSTIFICANTES

*“La comprensión nunca es un comportamiento
meramente reproductivo, pero también productivo.”*

Gadamer

En el presente capítulo cuidaremos de los aspectos jurídico-constitucionales que merecen una mayor atención en el tema de la viabilidad de las transacciones tributarias. Consideramos importante hacer un estudio que tenga como parámetro los principios constitucionales que están igualmente presentes en los dos ordenamientos jurídicos analizados (Brasil y España) y como finalidad investigar la compatibilidad de tales principios con el modelo transaccional de resolución de conflictos de naturaleza tributaria. En verdad, ya adelantando algunas conclusiones, tales principios no solo son compatibles con las transacciones tributarias, ellos son, en realidad, justificantes teóricos para los acuerdos tributarios. Es decir, tales principios actúan como elementos claves para la fundamentación teórica de las transacciones tributarias. De hecho, los principios constitucionales de legalidad, igualdad, tutela judicial efectiva e indisponibilidad de la obligación tributaria dictarán los límites de utilización práctica del instituto jurídico transaccional en el tema de la tributación.

Es innegable que la Administración está vinculada a la ley y, por encima de ésta, al derecho en el sentido de los principios que han encontrado expresión en la Constitución o que subyacen de un modo reconocible bajo las leyes. Lo mismo ocurre en los casos en que la propia ley transfiere para la práctica tributaria un cierto grado de discrecionalidad administrativa como forma de tornar más eficaz su labor administrativa. De hecho, la Administración tributaria al ejercer su facultad de fiscalización asume la responsabilidad de actuar con potestades discrecionales que deben ser las más idóneas a fin de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y, por ende, alcanzar una eficiente y mayor recaudación, pero al mismo tiempo se debe llevar un procedimiento



fiscalizador con la irrestricta observancia de los derechos fundamentales de los contribuyentes. El hecho que la Administración tenga la discrecionalidad compartida con el ciudadano no suprime el deber de motivar los actos que se dicten, debiendo siempre optar por el camino más eficiente posible, para la satisfacción de los intereses públicos efectivamente implicados.

En el tema del control de los excesos, es absolutamente necesario que todos los actos administrativos, más aún los discrecionales, sean motivados y atiendan a las exigencias de publicidad, exceptuándose únicamente los límites a la publicidad derivados del sigilo fiscal. Además, hay que tener en cuenta que los acuerdos entre Administración tributaria y contribuyentes no son incompatibles con los mecanismos de control de los actos administrativos viciados, de modo que el abuso de autoridad (exceso de poder o desviación de poder) motivará la anulación del acuerdo. De hecho, el acuerdo debe siempre tener como reto satisfacer el interés público. Este objetivo implica también la interdicción de la desviación del poder. Se podría argumentar, en contra de los mecanismos de terminación convencional, que estos pueden facilitar la consecución de los intereses particulares de los gestores administrativos. Sin embargo, esta objeción carece de fundamento si se considera que el procedimiento administrativo tradicional tampoco es una garantía absoluta contra la desviación de poder o la injerencia nociva de los intereses particulares. Incluso, es posible decir en favor de estas técnicas que su utilización haría emerger, en muchas ocasiones, las verdaderas motivaciones de la decisión administrativa adoptada, motivaciones más conectadas con la verdad real de los hechos.

No es excesivo repetir que estas facultades discrecionales y esta margen de apreciación interpretativa deben ser ejercidas dentro del marco constitucional, de lo contrario estaríamos ante un acto, más que discrecional o interpretativo, abusivo y reñido con el ordenamiento jurídico, más aún cuando tenemos un modelo de Estado Democrático de derecho. Según Requero Ibáñez, aunque la capacidad de decisión de un poder público pueda ser ampliada, las decisiones administrativas nunca serán integralmente libres para alterar la realidad jurídica, es decir, hay unos límites a esa libertad de apreciación u opción, límites que impiden la arbitrariedad de los poderes públicos (REQUERO IBÁÑEZ, 2003, pág. 86). En el ordenamiento jurídico español, por ejemplo, en el art. 9.3 de la Constitución se garantiza la “*interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*”. Tal precepto constitucional supone que estará constitucionalmente prohibido “*todo aquello que es o se presenta como*



carente de fundamentación objetiva, como incongruente o contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión, como desprendido de lo ajeno a toda razón capaz de explicarlo”.

Hay que subrayar el hecho de que el principio general de justicia tributaria debe ser analizado según una acepción amplia, es decir, no estrictamente volcado a la tipificación de los tributos, sino orientado a todo el sistema tributario. Los reflejos de dicho principio no solo sirven para guiar el legislador en la elaboración de los textos normativos, están igualmente presentes en la actuación de la Administración tributaria. Según el artículo 31 de la Constitución de España: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.* En Brasil, a vez, la Constitución Federal abraza los mismos principios (DOMINGUES, 2011, pág. 32) en sintonía con el objetivo fundamental de construir una sociedad justa y solidaria (art.3º, I), determinando la graduación de la carga tributaria en función de la capacidad económica de los ciudadanos (art. 145, §1º). En este escenario, en el tema de la viabilidad constitucional de las transacciones tributarias, los principios constitucionales de legalidad, igualdad, tutela judicial efectiva e indisponibilidad de la obligación tributaria y del crédito tributario merecen un análisis especial, siendo importante indagar sobre la compatibilidad de sus contenidos con el instituto transaccional.

1. TRANSACCIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La transacción tributaria consiste en la celebración de un acuerdo entre los sujetos de la respectiva relación tributaria, con fundamento en la ley autorizadora, por medio del cual el legislador intenta alcanzar soluciones preventivas o satisfactorias para posibles conflictos de naturaleza tributaria, transfiriendo a los agentes públicos un cierto margen de libertad interpretativa o discrecional. Como elemento esencial de legitimación, la transacción tributaria depende de una ley específica y autorizadora, incluso aunque que dicha ley no tenga



ubicación centralizada en un único cuerpo normativo. Es, en realidad, un condicionante que tiene origen en el régimen del derecho público y, más específicamente, del derecho tributario.

Ahora bien, decir que es necesaria la presencia de una ley autorizadora no es lo mismo que decir que las dos modalidades de transacciones deban ser reguladas con el mismo grado de intensidad. La ley instituidora de la transacción en materia tributaria puede actuar en dos ámbitos distintos: un primero ámbito en las transacciones tributarias interpretativas (permitiendo la práctica de acuerdos interpretativos con posterior regulación de su aplicación en los casos equivalentes) y un segundo ámbito de aplicación en las transacciones típicamente discrecionales (regulando los límites de la discrecionalidad administrativa típica transferida a los agentes públicos, los efectos de las transacciones y los instrumentos que posibilitan un tratamiento igualitario para todos los casos equivalentes). En el primer caso, aunque no sea la ley instituidora la que dictará los límites del objeto transaccional, es importante que referida ley regule os aspectos formales, la atribución funcional del agente público responsable, la finalidad y el motivo de la práctica transaccional. En tales hipótesis, el objeto de la transacción (definición del sentido y alcance interpretativo del concepto jurídico indeterminado) será limitado por el propio ordenamiento jurídico. En el segundo supuesto, a su vez, la ley autorizadora tiene un mayor nivel de complejidad, ya que en tales casos el propio objeto transaccional será regulado (limitado) por la ley autorizadora. En las transacciones típicamente discrecionales, referida ley deberá regular los parámetros de flexibilización que serán observados por el agente público dentro de un margen de apreciación razonable y considerando estudios estadísticos previos que clasifiquen los créditos y los deudores según criterios recuperabilidad y buena fe.

En el campo de aplicación del derecho, nada impide que la ley pueda regular, dentro de ciertos límites compatibles con los dictados de la Constitución, los mejores criterios para creación, modificación o extinción del crédito tributario, incluso los medios de resolución de los conflictos, atribuyéndose grados de discrecionalidad o, simplemente, disciplinando la utilización de espacios de diálogo donde la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados pueda ser más compatible con la realidad fáctica. Sin embargo, además de una autorización legal específica, hay que destacar que el principio de legalidad no es simplemente compatible con las transacciones tributarias. Referido principio actúa como elemento clave que sirve de fundamento para la práctica de los acuerdos en el contexto de la tributación. Puede parecer contradictorio, pero la verdad es que al tiempo en que defendemos

ÁMBITO- PREFIJO**GEISER****Nº registro****000008745e2000019409****CSV****GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de****DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN****<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>****FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO****18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular**

que la presencia de la ley autorizadora es importante para regular los modelos transaccionales debemos igualmente poner de relieve la fragilidad del principio de legalidad como principal motivación para las prácticas transaccionales (incapacidad de la ley para prever todos los casos). Efectivamente, una cosa es analizar el principio de legalidad para configurar la amplitud y necesidad de la ley autorizadora de las transacciones tributarias. Otra cosa es reconocer que las insuficiencias textuales representan el principal fundamento para la práctica de transacciones tributarias.

Analizando el principio de legalidad como fundamento para la práctica transaccional, podemos afirmar que, además de la excesiva existencia de conceptos jurídicos indeterminados en los textos legales, la propia tipificación de los tributos no sigue parámetros de legalidad absolutos. Los tipos tributarios contienen elementos esenciales y periféricos que revelan la existencia de una cierta relatividad y diversidad del componente normativo. En realidad, la subsunción automática de la ley al caso material solo podría ser planteada en teoría, es decir, suponiendo que el texto de la ley es suficientemente capaz de, de modo absoluto, reflejar la realidad de los hechos. Como señala Garde Roca: *“Por el principio de legalidad, la ley determina quien, cuando y cuanto hay que pagar, lo que no impide que, en su aplicación al caso material, la norma deba ser interpretada. Es en este ámbito, el de la interpretación, y también en ocasiones en los supuestos de hecho determinantes del “cuanto”, donde tendrían cabida las soluciones convencionales o arbitrales”* (GARDE ROCA, 1996, pág. 16).

Teniéndose en cuenta el principio de legalidad de la imposición, la transacción entre el contribuyente y la Administración tributaria requiere una base legal. Como regla general, cualquier expresión de la función administrativa debe buscar su fundamento de validez en una ley, y eso debido a la obediencia al principio de vinculación positiva de la Administración Pública, el cual prescribe que la Administración solamente está autorizada a hacer algo cuando la ley así lo determine. De este modo, es elemental la percepción de que ninguna ley, mismo que con la intención de conferir atribución discrecional a determinada autoridad, puede alcanzar el punto de anular su contenido mínimo y, con eso, delegar a la Administración Pública la tarea de actuar con amplísima libertad en el caso práctico. El núcleo mínimo del principio de legalidad siempre deberá ser preservado. Este problema fue exhaustivamente enfrentado por el constitucionalista portugués J.J. Gomes Canotilho. Referido autor afirma, con razón, que las remisiones de la ley para otros instrumentos



jurídicos “*suscita problemas de conformidad constitucional con los principios democrático y de Estado de Derecho*”, puesto que la Administración no puede detentar un Poder “*paraconstitucional y apócrifo*” de sustituir al legislador (CANOTILHO, 2003, pág. 736).

Ahora bien, en la técnica de producción normativa (actividad inherente del poder legislativo) es posible hablar de tipos legales más o menos cerrados en función de los valores finales que se tiene en vista preservar. Cuando el reto es la máxima protección de la seguridad jurídica, previsibilidad e igualdad formal, la tendencia es el cerramiento en un modelo puro de reglas; por otro lado, cuando se pretende la máxima protección de la igualdad material y de la justicia en su sentido amplio, los tipos legales tienden hacia una apertura a los principios del derecho, de modo a permitir un tratamiento individualizado en la diversidad de situaciones materiales, aunque que sea absolutamente necesario, posteriormente, ofrecer las mismas oportunidades para todos los contribuyentes que estuvieran en la misma situación práctica, en atención al principio de igualdad tributaria.

En el contexto del derecho tributario, pese la prevalencia de elementos normativos poco flexibles, hay que subrayar también la presencia de conceptos jurídicos abiertos que necesitan ser aclarados por el aplicador del derecho. Efectivamente, es cierto que los actos tributarios pueden contener elementos claramente predeterminados por la ley, en los que no cabe ningún margen de apreciación subjetiva y, por ello, no será posible admitir una aplicación singular distinta de la que viene impuesta por la ley (CALDERÓN GONZÁLEZ, 2008, págs. 14/27). Sin embargo, la gran cuestión no son los casos ordinarios, nuestro objeto de estudio es precisamente las hipótesis que pueden ser cuadradas como excepciones.

El principio de reserva de ley tributaria tiene un carácter relativo, sea con relación al grado de coactividad normativa, sea con relación al interés público protegido por la norma tributaria, conforme ya ha señalado el Tribunal Constitucional de España en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1995:185). Según la doctrina del Tribunal Constitucional “*la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de la reserva de ley*”, añadiendo más adelante que, al mismo tiempo que concurre la circunstancia anterior y según se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones de carácter público, dice el artículo 31.3 CE), la prestación debe tener una inequívoca finalidad de interés público. Es decir, el principio de reserva de ley debe guardar conexión



también con la finalidad de interés público inherente al acto practicado. Conforme veremos, dicha vinculación representa una de las claves de la relatividad del principio de legalidad tributaria.

En otra Sentencia, la número 233/1999, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1999:233), el mismo Tribunal Constitucional afirmó que es evidente que cuanto menor sea la intensidad de la afectación sobre el patrimonio del particular o mayor sea la capacidad de libre decisión que se le otorgue, menos necesaria será la intervención de los representantes de los ciudadanos, esto es, más participación en la determinación de la prestación de carácter público cabe relegar a normas secundarias. Doctrina que el TC español sostiene en relación con las tasas señalando a continuación que *“desde estas premisas, resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas que se recurren, en los que se evidencia, de modo directo e inmediato un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas”*. Con tales conclusiones el Tribunal Constitucional ha puesto de relieve que la ley tributaria tiene diferentes niveles de flexibilización, según los elementos normativos disciplinados, es decir, la relatividad de la ley también estará presente en su propia estructura normativa. Sobre esta misma línea argumentativa, Cubero Truyo ha señalado que:

“El grado de coactividad debe influir a la hora de calibrar el alcance de dicho principio (de legalidad). Y parece claro que la bilateralidad (el sinalagma al que alude el Tribunal Constitucional) implica una rebaja - que no una eliminación – del carácter coactivo [...] De la misma manera que (...) existen ‘grados de coactividad’ que influyen en la reserva de ley, siendo esenciales todos los elementos del tributo que están cubiertos por el principio de legalidad, también hay ‘grados de esencialidad’ mayores o menores que llevarán consigo un mayor o menor apego a dicho principio”⁸³(CUBERO TRUYO, 2001, pág. 244).

⁸³ En el mismo sentido, *“tanto la doctrina como la jurisprudencia constitucional han entendido que la eficacia del principio de legalidad recogido en la Constitución se proyecta sobre la creación del tributo en sí y sobre sus elementos esenciales, pudiendo en consecuencia los restantes elementos del mismo ser objeto de regulación reglamentaria (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre; 6/1983, de 4 de febrero; 179/1985, de 19 de diciembre). Se trataría por tanto de una interpretación no estricta del principio de legalidad, lo que se ha denominado “reserva de ley relativa”. Con arreglo a lo anterior, resulta admisible la remisión a una fuente no legislativa que regule el tributo siempre que dicha remisión se encuentre justificada, establecida en una Ley formal y que la misma contenga además los límites y criterios conforme a los cuales deba ser desarrolladas”* (CALDERÓN CORREDOR, 2017. Pág. 125).



El reconocimiento de un cierto margen de flexibilización del principio de legalidad según el grado de coactividad inherente al caso de las tasas demostrar que hay casos en el derecho tributario que el legislador otorga al contribuyente un mayor poder de elección y participación en el contexto de su aplicación. En realidad, cuando pensamos en la regulación normativa de los tributos en general, igualmente observaremos que los tipos legales de los tributos no contienen el mismo grado de esencialidad y determinación. Referida flexibilización textual representa una forma de regulación normativa que tiene fundamento en el principio democrático y en el principio de igualdad, ya el producto legislativo tiene su origen en un proceso legislativo válido y legitimado según los parámetros constitucionales. El problema no es la presencia de dichas flexibilizaciones textuales, sino ¿cómo hacer que la presencia de dichas flexibilizaciones no implique el incremento de la conflictividad tributaria?

En este contexto de ideas, en las situaciones en que la ley utiliza conceptos jurídicos indeterminados, considerando que los elementos normativos de la norma tributaria tienen diferentes grados de esencialidad y considerando que no siempre el texto legal es suficiente para reflejar la integralidad de las pretensiones normativas, concordamos con la doctrina⁸⁴ que busca situar el ámbito de consensualidad en la determinación interpretativa de la base imponible o en la concreción de los elementos cuantitativos del valor exigible, siendo esta la mejor ubicación del margen de apreciación interpretativa que el legislador pueda otorgar a la Administración en materia tributaria. En este mismo sentido, según Botella García – Lastra *“tanto en el procedimiento de determinación de la base imponible, como en el de la comprobación de valores por la Administración, se utilizan con frecuencia los conceptos indeterminados, no definidos con absoluta precisión en las leyes, y que encierran un cierto grado de relatividad (...) y que pueden ser objeto de criterios diversos”* (BOTELLA GARCÍA-LASTRA, 1996, pág. 202). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre discrecionalidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo”, como el que la Constitución impone a todos los poderes públicos. Así, la estricta legalidad a que deben

⁸⁴ Véase, en este sentido, entre otros, RAMALLO MASSANET (1996. Pág. 242) y GONZÁLEZ – CUELLAR SERRANO (1998. Pág. 37).



obediencia los agentes administrativos no debe reducirse a una adopción ciega de los mandatos legales, puesto que incluye la capacidad de saber aplicar las normas en el ámbito de eficacia tutelado por la Constitución, siempre con respeto al interés público general, el cual, en el caso de la tributación, se identifica con el interés fiscal.

El modelo de Administración, que es el desdoblamiento del modelo de Estado, y el sistema del derecho administrativo, siempre reflejan características conectables, estando siempre imbricados uno con el otro, influenciándose mutuamente. En el modelo de Estado liberal clásico, en que el principio de legalidad tenía la función de defensa del individuo contra el “Estado enemigo”, era normal pensar en una concepción cerrada de la estricta legalidad de los actos de la Administración Pública. Cuando cambiamos el paradigma, es decir, cuando pasamos a tener al Estado como un sujeto activo en la promoción de los intereses sociales y defensa de derechos fundamentales, la antigua rigidez de la estricta legalidad formal pasa a ser interpretada como estricta legalidad material, es decir, los parámetros de juridicidad a los cuales la Administración permanece integralmente vinculada son parámetros extraíbles de la normatividad del orden jurídico, no de la letra fría de las leyes.

En verdad, copiando las palabras de Jhering, el Estado de Derecho, en su concepción teórica más perfecta es una especie de máquina de coser ejecutando con precisión los movimientos prescritos por la ley, pero a ese modelo le faltaría vitalidad. El pensamiento de que la seguridad jurídica y la libertad exigen la mayor limitación posible del poder público por la ley tiene como fundamento la adopción de una concepción de Estado imperial que merece ser revisada (JHERING, 2002, pág. 281). La actividad de la Administración tributaria debe ser orientada según el principio mayor de justicia tributaria, de modo que es función inherente a referida actividad la tutela del interés público fiscal. En esta labor, el principio de legalidad tributaria tiene innegable vinculación con la justicia tributaria. De hecho, el principio de legalidad debe también ser comprendido como relativo en la perspectiva del interés público inherente a toda actividad pública, el cual no siempre coincide con la literalidad de la expresión de la ley. En esta misma línea, afirma Parejo Alfonso que *“la causa del acuerdo administrativo es (...) el interés público que en el caso deba ser realizado y la definición de ese interés depende de la lógica del desarrollo constitucional y, por tanto, del ordenamiento jurídico, lo que remite nuevamente a la regulación (de densidad variable) de que cada materia sea*



objeto y, por tanto, a los valores y bienes que el derecho proteja en ella” (PAREJO ALFONSO, 1996, pág. 62).

En los supuestos previamente autorizados por ley, la transacción aparece “*como el medio más idóneo para la ejecución administrativa*” y para la determinación acordada o consensuada de lo que sea de derecho (PAREJO ALFONSO, 1996, pág. 29). Así, considerando que el carácter relativo del principio de legalidad tributaria recomienda la utilización de mecanismos auxiliares en el proceso hermenéutico, es posible decir que no solo es compatible la transacción tributaria con el principio constitucional de legalidad tributaria sino, que, además, referido instrumento de resolución de conflictos colabora en la gestión de los conflictos derivados de la presencia de conceptos jurídicos indeterminados en la ley (RAMALLO MASSANET, 1996, pág. 223). La vinculación del principio constitucional de legalidad a la perspectiva del interés público es compatible con el instituto de la transacción tributaria, ya que no se pretende imponer de modo autoritario, y en todo caso, una decisión de la Administración al contribuyente, sino que se abre el dialogo en aquellos supuestos en que razonablemente se considere que esta opción confiere mayor efectividad en la consecución del interés público constitucionalmente protegido. No hay duda, por lo tanto, que la vinculación de la Administración a la ley y al derecho, en todos los ámbitos de su actuación y también en los procedimientos tributarios, opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación se materializa en una transacción.

En otras épocas no era posible admitir que la Administración estuviera facultada para aplicar autónoma y directamente la Constitución; sin embargo, cuando la propia Constitución establece principios y reglas cuya juridicidad debe ser seguida directamente por los agentes públicos, es indiscutible que la Administración tiene la obligatoriedad de guiarse directamente por la Constitución, sea en la práctica de actos administrativos discrecionales, sea en los casos en que la ley contiene conceptos jurídicos indeterminados que deban ser interpretados según los parámetros constitucionales.

Como ya hemos defendido en el segundo capítulo del presente trabajo, en los supuestos en que la legislación aplicable no está suficientemente determinada para la aplicación del derecho al caso material (los conceptos jurídicos indeterminados), tenemos que olvidar la idea de discrecionalidad administrativa, ya que esta flexibilidad discrecional solamente existe cuando las consecuencias de la opciones del agente público, dentro de los márgenes legales, son un indiferente jurídico, es decir, son igualmente válidas jurídicamente,



siendo suficiente la mera justificación de conveniencia y oportunidad del acto administrativo discrecional a ser practicado como manifestación del interés público. En el tema de la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, el intérprete (agente de la tributación) aplicador del derecho deberá permitir que el derecho pueda revelarse a través de la confluencia argumentativa de las partes, según una concepción discursiva del derecho.

Según el pensamiento neopositivista vienense de principios del siglo XX, el cual sirvió de base para la fundamentación teórica de la tipicidad estricta, es función del legislador la búsqueda de una utilización del lenguaje que logre extinguir ambigüedades e incertezas derivadas de la utilización de los signos ordinarios, de modo que se garantice la seguridad jurídico – fiscal. Sin embargo, al analizar la función del lenguaje en variados contextos y tiempos distintos, Wittgenstein percibió, con razón, que es imposible proceder a una estructuración racional ontológica fija y atemporal entre el signo (palabra) y su significado, tal cual defendían los autores neopositivistas. En este punto retomamos las ideas planteadas en el marco del cambio lingüístico – pragmático iniciado por Wittgenstein, donde los conceptos jurídicos antes atrapados en una dualidad platónica determinista son colmatados con significados que cambian de acuerdo con el contexto y con el tiempo. Dando atención a la importancia de las relaciones contextuales, es posible decir que, durante la utilización pragmática de un elemento lingüístico, este adquiere su verdadero contenido provisional, es decir, solamente practicando la confluencia de las argumentaciones dialécticas es posible, dentro de cada contexto, extraer el verdadero significado de cada expresión lingüística (WITTGENSTEIN, 2002, pág. 207). Para Gandamer:

“El sentido de un texto supera su autor no ocasionalmente, sino siempre. Por eso, la comprensión nunca es un comportamiento meramente reproductivo, sino también productivo [...] es el que en la experiencia hermenéutica habíamos caracterizado como momento de la historia efectiva. La propia finitud histórica de nuestra existencia implica tener la conciencia de que, después de nosotros, otras personas comprenderán de modo distinto. Pero en nuestra experiencia no hay duda de que la obra continúa siendo la misma, cuyo significado sigue siendo determinable” (GANDAMER, 1997, pág. 392).

En el mismo sentido Habermas deja claro que no se puede cerrar de forma absoluta las pretensiones de construcción de un derecho correcto solo teniendo por base la estabilización (previsión) de expectativas, estabilización esa que sirve de principal argumento para los defensores del tecnicismo jurídico. De ese modo, no es ya la forma la que



legitima el derecho, sino que son las razones de su contenido las que lo legitiman en un procedimiento discursivo: *“El derecho no consigue su sentido normativo pleno a través de su forma, o a través de un contenido moral dado a priori, pero sí a través de un procedimiento que instaura el derecho, generando legitimidad”* (HABERMAS, 2003, pág. 246 y 172). De hecho, considerando que la legitimidad del derecho no está reflejada solamente en las expresiones gramaticales del texto legal, estando mucho más vinculada a la idea de aceptación amplia, racional y provisional (factible de ser revisada) de las razones normativas, es posible verificar que, en los casos de incertidumbres textuales, el principio de seguridad jurídica estará garantizado a partir del momento en que la ley discipline espacios públicos de diálogo entre ciudadano y Estado, es decir, procedimientos de amplia participación, donde se asegure a los interesados construir con argumentos y en consenso el contenido jurídico interpretativo que debe prevalecer.

La verdadera seguridad que se puede otorgar a los ciudadanos no está en el reglamento estático de los mandamientos legales, esa concepción liberal clásica del derecho es la que debemos dejar en el pasado. La seguridad jurídica real que perseguimos es aquella que garante instrumentos procedimentales, mecanismos y oportunidades de diálogo jurídico en los más diversos espacios administrativos y jurisdiccionales. En este sentido Zornoza Pérez expone que:

“El sometimiento de la Administración – y singularmente la tributaria – a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables, en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas y que, por ello, se muestran particularmente adecuadas para la solución de problemas complejos [...]” (ZORNOZA PÉREZ, 1996, págs.167/168).

En puridad, la tutela de la seguridad jurídica solamente será plena cuando, ante la presencia de incertidumbres normativas textuales, los ciudadanos sean llamados efectivamente a descubrir el sentido de la norma aplicable, siendo este el principal marco del pensamiento procedimental habermasiano, aunque sus ideas hayan sido planteadas para un escenario más amplio y político. Ahora bien, no es posible decir que todas las expresiones jurídicas tienen el mismo grado de indeterminación. Cada expresión lingüística, en atención a los contextos y reglas del juego lingüístico, permiten una mayor o menor flexibilidad de



interpretación. En realidad, para la creación de un tributo es evidente que tanto el legislador como los aplicadores del derecho deberán seguir al máximo posible los parámetros de la estricta legalidad. De hecho, Gomes Moreira, con razón, afirma que:

“Con el proceso legislativo envuelto por cuidados y prescripciones en sus procedimientos, tenemos un fundamento legítimo dirigido para una base de validez del derecho estatuido. Eso porque con el derecho positivado no tenemos la emancipación de un poder arbitrario o autoritario, al revés, tratase de una manifestación de una voluntad legítima portadora de un poder que, en última instancia, emana del pueblo” (GOMES MOREIRA, 2018, pág. 161).

Esta es la regla, pero lo que nos preocupa, como ya hemos dicho, son los casos cada vez más frecuentes en que los conflictos jurídicos tienen origen en los cambios lingüísticos y en las indeterminaciones de las expresiones jurídicas. No es por azar que los Tribunales están volcados cada vez más hacia la resolución de causas tributarias de expresivos valores financieros cuyo objeto central se resume en la determinación del sentido de una única palabra o expresión. El Superior Tribunal de Justicia de Brasil (STJ), por ejemplo, decidió en una demanda tributaria, el contenido jurídico de la palabra ‘empresa’⁸⁵, mientras que el Supremo Tribunal Federal brasileño ya estuvo involucrado en la determinación del significado jurídico de la palabra ‘renta’⁸⁶. La tarea aparentemente fácil, la de poner significado en algunas palabras, tiene repercusiones reales muy serias en ámbito financiero del Estado, las cuantías que están detrás de estas demandas son verdaderamente grandes.

La ausencia de una estabilidad lingüística absoluta no significa, por otro lado, la utilización absolutamente desordenada y arbitraria de los signos presentes en el texto legal. Como ya hemos dicho, seguimos la concepción de derecho defendida por Dworkin, donde el intérprete juzgador o agente público no tiene discrecionalidad ilimitada porque, siendo una autoridad, es responsable política y administrativamente por sus interpretaciones. No sería loable afirmar que los jueces y agentes públicos son solo autómatas aplicadores de la ley, pues sus actividades ante la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados y de incongruencias textuales que causan conflictos con ocasión de su aplicación práctica son

⁸⁵ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA. (RESP. 895.878, DJ 08/08/2007).

⁸⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF (RE-117.787 DJ 23/04/1993).



arduas y complejas, reflejan una cuota de responsabilidad indiscutible, con límites que impone la Constitución y la preservación de la legalidad del ordenamiento jurídico.

La previsibilidad que direcciona el principio de la tipicidad tributaria tiene como presupuesto la búsqueda del contenido material de la norma (su juridicidad), no con el formato exterior de las palabras. Esta búsqueda de la certeza normativa debe ser constante y democrática. La concepción dinámica del derecho con su aspecto sistemático-constitucional ya referenciado en líneas anteriores nos hacen entender que la verdadera previsibilidad normativa no está limitada a los aspectos formales de las leyes, sino que tiene relación directa con la posibilidad de ajuste del contenido de los derechos con el dialogo jurídico-constitucional entre Estado y ciudadano. La seguridad jurídica que la ley debe perseguir no es una seguridad formal, dicha seguridad apunta sus raíces hacia un contenido material. Para que la transacción tenga una sustantividad propia en el ordenamiento jurídico-administrativo y pueda ser utilizada en este ámbito con la garantía y efectividad necesarias, es preciso dotarla de las peculiaridades inherentes al establecimiento de un escenario amistoso y transparente. Así, es imprescindible que la ley ofrezca los instrumentos y los límites del procedimiento de transacción, atendiendo a las singularidades que se derivan de la propia dinámica en la que se desenvuelve el derecho tributario. Es la ley quien debe establecer las directrices necesarias para resolver las dificultades que conlleva a utilizar la transacción en un ambiente de derecho público en que existe *a priori* una situación de desigualdad real entre las partes, como consecuencia de las prerrogativas administrativas.

De esta forma, la ley puede autorizar la Administración a llevar a cabo una transacción tributaria dentro de unos márgenes que variarán en función de la precisión de la norma que la permite. Además, no se puede pensar en transacción tributaria sin que se establezcan previamente mecanismos legislativos de equilibrio entre las partes (contribuyente y Fisco), de modo que la ley autorizadora, además de especificar los casos y límites en que sea posible la transacción, deberá dictar un escenario de igualdad y libertad propicias para la concretización del acuerdo de la forma más eficiente posible. Por otro lado, hay casos en que el propio legislador, en observancia a los principios de eficiencia y practicabilidad, puede disciplinar en la ley los parámetros que los funcionarios de Administración tributaria deberán seguir, dando un cierto margen de discrecionalidad. Los parámetros legales pueden tener en cuenta las gradaciones de valores de las deudas, los niveles de garantías reales existentes, la efectiva capacidad económica del contribuyente, el



interés social en la manutención financiera de la empresa deudora, entre muchos otros factores que merezcan especial atención del legislador.

Para García de Enterría la discrecionalidad no es un supuesto de libertad frente a la norma, sino un caso típico de remisión legal: *“la norma remite parcialmente para completar el cuadro regulativo de la potestad y de sus condiciones de ejercicio a una estimación administrativa, solo que no realizada por vía normativa general, sino analíticamente, caso por caso, mediante una apreciación de circunstancias singulares, realizable a la vez que precede al proceso aplicativo”* (GARCÍA DE ENTERRÍA, 1975, pág. 268). En definitiva, no hay discrecionalidad al margen de la ley, sino solo en virtud de la ley y en la exacta medida en que esta lo ha disciplinado.

2. TRANSACCIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad tiene su sentido y alcance ampliados en el marco jurídico constitucional, siendo piedra fundamental para el desarrollo normativo de todo Estado Democrático de Derecho. Por encima de su específica aplicación en el ámbito del derecho tributario, la igualdad actúa como principio rector que debe guiar la práctica de las potestades administrativas en toda su extensión. Considerando esta perspectiva ampliada de referido principio, su análisis merece una mirada plural, es decir, aunque tengamos como centro específico de estudio el derecho tributario, el análisis del principio de igualdad debe considerar distintos sujetos que deben sufrir una aproximación uniforme. Así, de modo más sencillo, aunque vayamos investigar las interacciones del principio de igualdad adoptando como referenciales los contribuyentes que están en una misma situación jurídica, también incluiremos el análisis de la posición del Estado en relación con el ciudadano contribuyente en el contexto de una transacción tributaria.

Inicialmente, considerando los contribuyentes como punto de referencia, debemos poner de relieve la relación existente entre los principios de igualdad y capacidad económica, este último entendido como la medida material de la igualdad. De hecho, el espectro formal del principio de igualdad (igualdad ante la ley) es complementado por una perspectiva material que debe ser igualmente garantizada. En realidad, conforme veremos, un sistema tributario justo debe garantizar la aplicación de dichos principios no solo como valores que



debe seguir el legislador en la creación de los tributos, sino que deben orientar toda la actividad tributaria. Así, no es suficiente que las riquezas acumuladas de los ciudadanos tributen de modo proporcional al potencial económico hipotético, el principio de justicia tributaria exige más que esto del legislador. De hecho, el legislador tributario debe perseguir también nuevas fórmulas que garanticen operativamente una igualdad material entre los contribuyentes, fórmulas que superen el déficit de plenitud inherente a los textos legales (incapacidad del legislador de describir todas las derivaciones de hecho que están alrededor de la norma).

En el hilo de este razonamiento, hay que destacar que todos los principios impositivos de la tributación tienen conexión entre sí mismos y con el principio de igualdad, de modo que es consecuencia lógica percibir que la diferenciación derivada de la observancia de las distintas capacidades económicas está volcada hacia la materialización de una igualdad tributaria, igualdad que debe servir de guía para los discursos de creación del derecho (ámbito legislativo) y también para los discursos de aplicación e interpretación de la norma tributaria. En realidad, conforme señaló el Tribunal Constitucional español en su sentencia n. 209/1988, de 10 de noviembre (ECLI:ES:TC:1988:209), los principios generales expresamente reflejados en el artículo 31 de la Constitución de España (igualdad, capacidad económica, progresividad, generalidad) están íntimamente vinculados, de modo que todos deben ser considerados proyecciones complementarias del principio de justicia tributaria. Efectivamente, considerando que la igualdad es uno de los pilares de la justicia tributaria (fiscal), es posible concluir que su observancia y su imbricación con todos los principios impositivos del tributo deben ser ampliadas para todo el sistema tributario, siendo cierto que todos los principios arriba referidos reflejen materialmente la virtualidad del deber de considerar los desiguales en la exacta medida de sus respectivas desigualdades. En esta misma línea de razonamiento, adoptando el entendimiento de interrelación entre los principios de igualdad, capacidad económica y todos los demás principios impositivos de la tributación, Calderón Corredor señala correctamente que *“se entiende este principio como consecuencia de la interpretación del principio de capacidad económica en relación con el principio de igualdad, es decir, como un complemento necesario para el logro de la igualdad real y efectiva en la distribución de la carga financiera”* (CALDERÓN CORREDOR, 2017, pág. 117).



En realidad, todavía adoptando el sistema jurídico español como referencia de nuestra explicación, el principio de igualdad referenciado en el art. 31.1 de la Constitución debe ser objeto de una interpretación sistemática con otros dispositivos constitucionales (Sentencia del Tribunal Constitucional español n. 45/1989, de 20 de febrero. ECLI:ES:TC:1989:45), el artículo 14 de la Constitución de España (igualdad formal ante la ley) y el artículo 9.2 de la misma Constitución (aspecto material del principio de igualdad), siendo deber de la Administración Pública tributaria la búsqueda por tornar eficiente el principio de igualdad material en el contexto de la tributación y a lo largo de todos los procedimientos tributarios.

En el contexto de la actividad legislativa, podríamos plantear dos caras (una negativa y otra positiva) para la actuación del legislador ante la necesaria observancia del principio de igualdad tributaria. La cara negativa es la prevalente, de modo que la actividad del legislador en el proceso de elaboración de la ley tributaria no puede establecer discriminaciones entre los casos materialmente iguales. Sin embargo, hay que destacar también la presencia de un sentido positivo del principio de igualdad que debe ser observado por el legislador. De hecho, hay que destacar que, en algunas situaciones excepcionales, al legislador no solo le estará prohibido diferenciar casos semejantes, hay situaciones en que la actividad legislativa debe necesariamente diferenciar de manera activa entre casos que son esencialmente distintos. Conforme señaló Giménez Glück “*obligar al legislador a un trato diferente es mucho más complicado que prohibírsele*” (GIMÉNEZ GLÜCK, 2004, pág. 331). En este punto, aunque la doctrina constitucional española siga manteniendo el entendimiento de que no hay derecho subjetivo al trato normativo desigual⁸⁷ y que el art. 14 de la Constitución de España no puede ser interpretado en el sentido de prohibición de la discriminación por indiferenciación⁸⁸, hay supuestos en que la igualdad ante la ley no es suficiente para la consecución del interés público fiscal.

Cuando la ley tributaria permite, por ejemplo, que la Administración tributaria conceda aplazamientos para el pago de la deuda o cuando la ley tributaria permite que la Administración tributaria participe de un convenio en el contexto de un concurso de acreedores, el legislador debe realizar diferenciaciones de tratamiento según la capacidad

⁸⁷ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional n. 16/1994, de 20 de enero. ECLI:ES:TC:1994:16.

⁸⁸ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional n. 164/1995, de 13 de noviembre. ECLI:ES:TC:1995:164.



económica del contribuyente deudor, so pena de que casos desiguales sean discriminados por la norma. Del mismo modo, cuando el Estado, por una situación de crisis sanitaria, presenta medidas fiscales flexibles para que las empresas puedan soportar el período temporal de crisis, la Administración Pública debería contar con instrumentos de aproximación que favorezcan la aplicación de los beneficios fiscales según la capacidad económica real de los contribuyentes⁸⁹. En tales ejemplos hipotéticos, aunque la flexibilidad de actuación y las concesiones deban ser proporcional a la capacidad económica real de los contribuyentes, el legislador no tiene la capacidad de individualizar dicho análisis con carácter previo, de modo que pensar la transacción tributaria como un camino de aproximación de los sujetos tributarios con vistas a obtener una aplicación más equitativa del principio de igualdad empieza a tener sentido. En tales supuestos excepcionales, el legislador debe transferir a la Administración Pública un cierto margen discrecional para que, dentro de previos parámetros legales máximos y mínimos previamente establecidos, pueda actuar de modo más conectado con la realidad de los hechos. En realidad, hay que subrayar la importancia de la igualdad en la ley, es decir, en tales supuestos la norma tributaria será excepcionalmente creada con el objetivo activo de diferenciar casos desiguales, aunque para lograr tal finalidad necesite de la ayuda de los intérpretes y aplicadores del derecho.

Tras la expresa autorización de la ley tributaria, los agentes públicos deberán ejercer sus respectivas potestades administrativas guiándose por los mismos principios generales que orientan el sistema tributario (igualdad, capacidad económica, progresividad, generalidad). En realidad, el principio general de justicia tributaria debe ser analizado según una concepción amplia, es decir, no estrictamente volcado a la tipificación de los tributos, sino orientado a todo el sistema tributario. Los reflejos de dicho principio no sirven solo para guiar el legislador en la elaboración de los textos normativos, están igualmente presentes en la actuación de la Administración tributaria. Conforme ya hemos dicho, en algunos supuestos excepcionales inherentes a una actividad legislativa volcada a disciplinar la actividad

⁸⁹ En Brasil, como consecuencia de la actual crisis sanitaria del coronavirus (Covid-19), el Ministro de Economía autorizó a la Procuraduría de Hacienda Nacional a practicar transacciones tributarias, con fundamento en la Medida Provisoria n.899/2019, que afecten al crédito tributario con las empresas que demuestren dificultad financiera derivada de la crisis sanitaria. Véase la Portaria n. 7.821, de 18 de marzo de 2020 en:

<http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-7.821-de-18-de-marco-de-2020-248644106>. Acceso 15/04/2020.



tributaria, el legislador utiliza conceptos jurídicos indeterminados o autoriza la práctica de actos administrativos discrecionales como forma de superar su incapacidad de tutelar con antelación y de modo individualizado el principio de igualdad material. En estos supuestos, la finalidad del legislador es que la actuación de la Administración Pública tenga conexión con la realidad de los hechos. Los agentes públicos, por su parte, en su poder/deber de fiscalización, deben garantizar la observancia de todos los principios generales arriba referidos, no como medida de una potestad normativa (como ocurre en el momento legislativo), sino como forma de tornar eficiente el principio de igualdad material de tratamiento en la ley.

Para la valoración de esta capacidad económica el instituto de la transacción puede significar un importante espacio de transparencia entre las partes de la relación tributaria. El conflicto que se intenta subsanar no es la simple falta de pago: en realidad, la transacción sería un medio de prevenir un futuro conflicto que tendría origen en una actuación tributaria desproporcionada e ineficiente. De hecho, hay situaciones en las que pensar en un modelo de tributación más amistoso y menos conflictivo puede traer buenas consecuencias para ambos sujetos de la relación tributaria. La aproximación amistosa de dichos sujetos, además de revelar la efectiva capacidad económica del deudor contribuyente e impedir arbitrariedades y actuaciones confiscatorias, puede ser capaz de unir la esperada eficiencia recaudatoria con factores de política extrafiscal (mantención de la actividad productiva, por ejemplo).

En definitiva, el poder/deber de observancia de la capacidad económica del contribuyente a lo largo de los procedimientos tributarios tiene su justificación en la función fiscalizadora de los agentes públicos, los cuales deben tener acceso a las informaciones patrimoniales de los contribuyentes de modo que puedan graduar su actuación según los parámetros legales. El Supremo Tribunal Federal brasileño, por ejemplo, al juzgar el tema 225 de Repercusión General en el Recurso Extraordinario n. 601.314, con fundamentación en el principio de capacidad económica, ya declaró, en decisión publicada en 24/02/2016, la constitucionalidad de dispositivo de ley que permite el acceso de informaciones bancarias del deudor contribuyente directamente por la Administración Pública tributaria. Según las palabras originales de la mencionada decisión: *“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”*. En la jurisprudencia española,



a su vez, el Tribunal Constitucional afirma que “*la exigencia constitucional del artículo 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no solo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición*” (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3, ECLI:ES:TC:1990:76).

En esta línea de razonamiento, el espectro del principio de capacidad económica, en la perspectiva de constituir medida material de la igualdad (en sentido amplio), debe servir también de parámetro de actuación de la Administración en aras de evitar un tratamiento similar de casos diferentes. El principio de capacidad económica sería un elemento diferenciador para la práctica de una actividad tributaria más eficiente y conectada con el interés público fiscal perseguido por la norma tributaria.

En este sentido, hay que tener en cuenta que la tentativa legislativa de lograr un mínimo de garantía al principio de capacidad económica de forma regulado de modo general por la ley, en armonía con la perspectiva de la igualdad formal de los ciudadanos, no es suficiente para alcanzar un nivel de justicia fiscal eficiente. Para Rodríguez Bereijo “*la capacidad económica es, en materia tributaria, medida de la igualdad, así como el fundamento de la unidad y racionalidad del sistema tributario*” (RODRIGUEZ BEREIJO, 2005, pág. 237). En el mismo sentido, Sainz de Bujanda afirma acertadamente que “*la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia (...) en materia tributaria se conduce, prácticamente, al principio de capacidad económica*” (SAINZ DE BUJANDA, 1993, pág. 106).

En la gran mayoría de los supuestos predecibles por la norma tributaria, el legislador adoptará la capacidad económica absoluta (regulación general y sin diferenciaciones) como factor negativo limitante de su propia actuación, es decir, dicho principio servirá de impedimento para que casos equivalentes sean tratados de modo diferente por el legislador. Sin embargo, la mayor dificultad estará precisamente en las excepciones, cuando el legislador necesita activamente diferenciar los casos desiguales, en armonía con el principio de igualdad material. Garantizar que todos sean formalmente iguales ante la ley no es suficiente, hay



ocasiones en que la ley debe hacer diferenciaciones porque las circunstancias de hecho son necesariamente distintas.

En la modalidad integralmente discrecional de transacción tributaria, la ley identifica y especifica expresamente las condiciones para la realización de la transacción tributaria típicamente discrecional, el objetivo que guiará al legislador no será propiamente la extinción de un conflicto entre los sujetos de la relación tributaria: su motivación estará en la búsqueda de la máxima eficiencia en la tributación y de la disminución de posibles violaciones a derechos fundamentales de los contribuyentes. En tales casos, por ejemplo, la desconsideración del principio de capacidad económica (arbitrariedad) en el contexto de la recaudación de la deuda tributaria genera o puede hacer que el acreedor utilice métodos de recaudación desproporcionados y confiscatorios, dando margen para el surgimiento de conflictos que podrían ser evitados. De hecho, en tales supuestos, el legislador transfiere a los agentes públicos el poder/deber de concretar el principio de capacidad económica de modo que se eviten las prácticas tributarias confiscatorias, arbitrarias y desiguales.

Sin embargo, los principios de buena regulación recomiendan⁹⁰ que la transferencia legislativa del poder/deber arriba referida siempre esté basada en estudios previos indicativos de que la práctica de transacción de créditos tributarios en los supuestos elegidos por el legislador puede añadir una doble eficiencia en la actividad de recaudación, es decir, las hipótesis materiales destinadas a la transacción deben considerar también que la apertura legislativa tiene potencial efecto recaudatorio. En este punto es interesante percibir la importancia de conectar el ejercicio de la discrecionalidad administrativa con la mejor relación posible de coste/beneficio (economicidad), existiendo parámetros limitadores

⁹⁰ De acuerdo con el art. 129 de la Ley 39/2015 española, “1. En el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. En la exposición de motivos o en el preámbulo, según se trate, respectivamente, de anteproyectos de ley o de proyectos de reglamento, quedará suficientemente justificada su adecuación a dichos principios. 2. En virtud de los principios de necesidad y eficacia, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución. 3. En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios”.



previamente trazados por la ley (legalidad) con el fin de obtener los mejores resultados (eficiencia en los resultados). Conforme señala Alejandro Huergo Lora:

“La transacción se utiliza o puede servir para solventar de manera rápida y poco costosa asuntos que no tiene sentido arrastrar a través de un largo proceso judicial, ya sea por su escasa cuantía o porque su solución jurídica ya está clara a la vista de la jurisprudencia (pero que con frecuencia ocupan durante largo tiempo a los tribunales, por unas razones o por otras). En todos estos casos, es claro que la pérdida de rigor jurídico que se sufre al renunciar a la obtención de una resolución judicial está más que justificada, porque el sacrificio (en tiempo, dinero, etc.) que habría sido necesario para apurar la resolución judicial del asunto no habría sido razonable a la vista de su escasa cuantía o de la objetiva predictibilidad de la resolución” (HUERGO LORA, 2000, pág. 70).

En realidad, la transacción tiene un carácter instrumental direccionado a la idea de economicidad (economía procedimental y financiera) y proporcionalidad. Con relación al principio de proporcionalidad, su utilización va más allá de la protección del ciudadano en el marco de un Estado de Derecho, ya que, muchas veces, aclarar judicialmente ciertos supuestos conflictivos o persistir en un modelo de recaudación ineficaz exigiría un esfuerzo desproporcionado, siendo más razonable realizar un acuerdo entre las partes.

Cuando la Administración tributaria percibe, por ejemplo, que el volumen (cantidad de casos individuales) de pequeños créditos impide que los esfuerzos de recuperación de las deudas tributarias estén concentrados en las deudas más significativas (valores monetariamente más elevados), el propio legislador podrá adoptar la opción normativa de flexibilizar los mecanismos de pago de las pequeñas deudas, introduciendo técnicas y parámetros transaccionales con el objetivo de que los medios coercitivos de recuperación sean direccionados de modo eficiente para las grandes deudas. Así, la transacción tributaria se estaría utilizando para hacer más efectiva la recaudación del tributo.⁹¹ Como señala

⁹¹ En este punto es interesante recordar algunas diferencias existentes entre los modelos español y brasileño con relación a los procedimientos de apremio y de embargos de bienes del deudor tributario. Sobre el tema, remitimos al lector a las págs.40 /43 del presente trabajo. En realidad, el mismo razonamiento desarrollado en el presente apartado también es aplicable para el modelo de recaudación español, ya que para definir cuáles de los bienes embargables serían elegidos para ser objeto de embargo la administración española debe seguir el criterio de proporcionalidad, de manera que procederá al embargo de bienes suficientes para cubrir el importe



Rosembuj: *"La prevención del conflicto o su resolución amistosa entre las partes, mediante soluciones no jurisdiccionales, sirve para abreviar las dificultades de la recaudación fiscal y ofrecer certidumbre al comportamiento del contribuyente de masa, liberando el alto coste que hoy por hoy supone el conflicto"* (ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, 2003, pág. 114). En el mismo sentido, Serrano Antón enfatiza que *"estos procedimientos descansan en la consensualidad y colaboración entre el poder público y los ciudadanos y pretenden ser menos costosos, más rápidos y cualitativamente más satisfactorios en sus resultados"* (SERRANO ANTÓN, 1996, pág. 25). De hecho, no nos parece razonable el empleo de los mismos esfuerzos de recaudación para créditos tributarios que están clasificados en distintos grados de recuperación. A los créditos clasificados como de difícil recuperación deben ser destinados medios alternativos y menos costosos de recaudación, flexibilizando las formas de pago y otorgando descuentos cuando la falta de pago esté relacionada con la efectiva falta de capacidad económica del deudor.

El principio de capacidad económica debe ser extendido más allá del momento legislativo, momento en que los tributos son creados. Su aplicación también es necesaria en la fase de aplicación de los tributos, a lo largo de todos los procedimientos tributarios, como por ejemplo en el procedimiento de recaudación. En este sentido, Albiñana García-Quintana recomienda que la versión de la igualdad en el ámbito tributario atienda a la aplicación efectiva de los tributos, es decir, que no se limite en la esfera acotada de las leyes. Conforme el mencionado autor señala:

"La igualdad ante la ley, sea o no tributaria, ya está declarada en el artículo 14 de la Constitución, y no otra cosa es la igualdad ante el sistema tributario que proclama el artículo 31.1 del mismo cuerpo legal. En cambio, donde el principio de igualdad tiene una importante función que realizar es en la exacción concreta e individualizada de los tributos, pues es bien sabida la diferencia existente entre las leyes vigentes y la vigencia social de

de la deuda no ingresada, más los intereses devengados hasta la fecha de ingreso, más los recargos de ese período ejecutivo más las costas del procedimiento de apremio. En definitiva, el orden a seguir para el embargo se hace teniendo en cuenta la facilidad de los bienes para ser embargados y las molestias que le pueda causar al deudor. En general, el orden que se sigue es: a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito; b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo; c) Sueldos, salarios y pensiones; d) Bienes inmuebles; e) Intereses, rentas y frutos de toda especie; f) Establecimientos mercantiles o industriales; g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades; h) Bienes muebles y semovientes; i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.



las mismas leyes. Y en este sentido se puede invocar el artículo 9.2 de la Constitución”
(ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, 1979, págs. 313/314).

Concebido como criterio racional de reparto de las cargas públicas, el principio de capacidad económica no puede ser entendido solamente como guía y límite del legislador. Tal principio constituye al mismo tiempo límite y guía de la Administración tributaria, en el ejercicio de su poder/deber fiscalizador. Esto significa que las medidas de coerción deben guardar armonía con los mecanismos que permitan una actuación proporcional y razonable, so pena de cometimiento de excesos u omisiones injustificables. En efecto, ante la desproporción existente entre el importe de la deuda y los medios de coerción utilizados por la Administración acreedora, son muchos los conflictos que son llevado a los juzgados. En España, por ejemplo, es común que el contribuyente deudor alegue en su favor la posible infracción del artículo 128 de la Ley General Tributaria que, respecto a las medidas cautelares que adopte la Administración para asegurar el cobro de la deuda tributaria, establece que habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar, sin que en ningún caso puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación; del artículo 131 de la Ley General Tributaria que disciplina la necesaria observancia del principio de proporcionalidad en cuanto al objeto del embargo; del art. 145 del Reglamento General de Recaudación (RGR), que regula la enajenación mediante subasta de bienes embargados y establece el principio de evitar en lo posible la venta de los de valor notoriamente superior al de los débitos y, por fin, del art. 150 del referido Reglamento General que señala que la adjudicación de bienes debe hacerse en las mejores condiciones económicas. En el ordenamiento jurídico brasileño, por su parte, la utilización de los recursos judiciales, en especial del recurso previsto en el art. 16 de la ley 6.830/80⁹² llamado de “embargos del deudor”, prácticamente inviabiliza y eterniza las ejecuciones fiscales.

⁹² Según la redacción original del texto legal referido: “*Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora. § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. § 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. § 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”.*



A este respecto, el Tribunal Constitucional español ha remarcado en numerosas ocasiones la doble dimensión del principio de capacidad económica no sólo como mandato a cargo del legislador para que busque la riqueza objeto de gravamen allí donde se encuentre, sino también como deber de los poderes públicos para que estos exijan los tributos conforme al orden constitucional tributario inspirado en la idea de capacidad económica. En este sentido puede citarse la sentencia 193/2004, de 4 de noviembre (ECLI:ES:TC:2004:193) FJ3º, en el que, reiterando lo dicho en sentencias anteriores (76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76) FJ3º y 96/2002, de 25 de abril (ECLI:ES:TC:2002:96) FJ7º, el Tribunal Constitucional español estableció:

“La recepción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica (...), los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación”.

Con la verticalidad del análisis subjetivo del potencial económico de cada contribuyente, podremos hablar de capacidad económica real, donde se tienen en cuenta las peculiaridades individuales para que haya una compatibilización entre el tributo justo y la realidad del contribuyente. La apertura de espacios en la práctica administrativa donde sea posible hacer un análisis de las particularidades individuales según la protección del principio constitucional de igualdad material guarda íntima relación con la visión habermasiana procedimental del derecho, para quien el contenido de los derechos fundamentales debe ser fijado con la participación democrática de los ciudadanos en un procedimiento dialectico argumentativo. Sin embargo, es importante decir que, además de clasificar los créditos tributarios, la Administración tributaria tendrá igualmente que tener una clasificación de los deudores, aislando los contribuyentes de buena fe de aquellos que, con sus prácticas reiteradas, reflejan características de ilicitudes (deudores contumaces).

Para una mejor visualización de la hipótesis arriba aludida, el contexto de la recaudación judicial del impago en el ordenamiento jurídico brasileño es emblemático. En Brasil, el actual sumatorio de la deuda tributaria a ser perseguida por la Administración tributaria representa el valor de R\$. 2,2 trillones de reales, valor este imputado a 4,6 millones



de contribuyentes. De este total, R\$. 1,4 trillones de reales son debidos por solo 16 mil grandes deudores⁹³. Considerando que los costes judiciales de la recaudación son los mismos, la permanencia de un gran volumen de procedimientos judiciales de ejecuciones fiscales que persiguen pequeños valores hace que los resultados obtenidos sean ineficientes, lo que demanda alternativas de recaudación diferenciadas para la resolución de los conflictos de pequeño valor. Por otra parte, en los casos de concurso de acreedores y en las situaciones extraordinarias de crisis (económicas, sanitarias, catástrofes naturales etc.) cuando la deuda tributaria no tiene suficientes garantías de pago y cuando el interés público en la manutención de las actividades productivas indica que el mejor camino a seguir es el camino de la flexibilidad tributaria⁹⁴, el legislador también podrán permitir la utilización de la transacción tributaria con vistas a obtener la máxima eficacia en la recaudación. En tales situaciones especiales y extraordinarias hay algunos factores de política social que no pueden ser olvidados. De hecho, detrás de una empresa deudora y que tiene serios riesgos de cierre, hay trabajadores y prestaciones de servicios esenciales para la sociedad; es decir, elementos vitales para que la seguridad económica y social del país siga viva. Conforme señala Mata Sierra, al abordar el tema en el escenario jurídico español:

“La participación de la Hacienda Pública en los concursos a través de la suscripción de los acuerdos y convenios que permite la legislación concursal, resulta deseable en todos aquellos casos que esté suficientemente justificada por la búsqueda de una mejora en la protección de los intereses públicos, que se producirá si a través de la técnica convencional se consigue superar la situación de crisis empresarial potenciando la conservación de la actividad productiva con todo lo que ello supone” (MATA SIERRA, 2005, pág. 747).

⁹³ Véase el reciente Proyecto de Ley brasileño n. 1.646/2019, el cual establece medidas para el combate al deudor contumaz y para el fortalecimiento de la recaudación de la deuda activa, con cambio de la Ley n° 6.830, de 22 de septiembre de 1980, la Ley n° 8.397, de 6 de enero de 1992, y la Ley n° 9.430, de 27 de diciembre de 1996. Fuente:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;sessao=7FDC0F3E04B9113004C214EEAF4F01D7;proposicoesWebExterno1?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019. Acceso el 17 de junio de 2019.

⁹⁴ El reciente Real Decreto-ley n. 7/2020, de 13 de marzo de 2020, por el que son disciplinadas medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, es un buen ejemplo de esta necesaria flexibilidad eventual y extraordinaria. Efectivamente, en las disposiciones generales de referida normativa quedó expresamente señalado que: “(...) se persigue mitigar el posible impacto que es escenario de contención reforzada pueda tener en los sectores más vulnerables de la economía, esto es, PYMES y autónomos”.



El compromiso del Estado Fiscal es mucho mayor que la simple satisfacción de una meta financiera desconectada con otros factores de orden económico y social. Además, incluso aunque el objetivo que se pretendiese obtener fuera en el sentido del incremento recaudatorio no tendría sentido para el Estado seguir una práctica recaudatoria desconectada con la observancia de los derechos de los contribuyentes, cuando las pérdidas sociales pueden ser muchísimo más graves para la sociedad.

En estos casos de riesgo de cierre por insolvencia, la ley autorizadora de transacciones tributarias es donde deberían establecerse los parámetros que los funcionarios de la Administración tributaria deberán seguir, dando un cierto margen de discrecionalidad, el cual deberá ser compartido de modo dialogado con el contribuyente (discrecionalidad compartida). Los parámetros legales pueden tomar en consideración las gradaciones de valores de las deudas, los niveles de garantías reales existentes, la efectiva capacidad económica del contribuyente, el interés social en la manutención financiera de la empresa deudora, entre muchos otros factores que merecen especial atención del legislador. En efecto, concordamos con García de Enterría cuando defiende que en la potestad discrecional la ley define alguna de las condiciones para la actuación administrativa y remite a la estimación subjetiva de la Administración algunos elementos inherentes al análisis del supuesto de hecho y a los efectos materiales de la decisión administrativa aplicable. En definitiva, *“esta estimación subjetiva no es una facultad extralegal que surja de un supuesto poder originario de la Administración, anterior o marginal al derecho; es, por el contrario, una estimación cuya relevancia viene de haber sido llamada expresamente por la ley que ha configurado la potestad y que le ha atribuido a la Administración con ese carácter”* (GARCÍA DE ENTERRÍA, 1975, págs. 267/268).

La introducción normativa de técnicas transaccionales puede ser añadida al impulso de acuerdos de adhesión previamente estipulados, en donde todos los contribuyentes que estén en igual situación jurídica puedan tener acceso a la opción de obtener los mismos efectos jurídicos del modelo transaccional, bastando manifestar su adhesión voluntaria. De hecho, es precisamente el acto de adhesión la manifestación transaccional más adecuada al fenómeno de las relaciones tributarias en masa, característica del moderno derecho tributario, en cuanto sirve para dar cauce a la pluralidad indiscriminada de destinatarios de la actuación administrativa. En realidad, en el tema de las transacciones tributarias la previsibilidad de los resultados y la transparencia de las relaciones juegan un papel importantísimo para el éxito



de los acuerdos. Por esta razón es imprescindible un cambio de actitud y de perspectiva de ambos los sujetos de la relación tributaria. Conforme bien señala Alejandro Huergo Lora:

“La transacción también se utiliza en Alemania para eliminar los llamados pleitos-masa, acordando las partes de cada uno de ellos la solución que los tribunales haya a dar en el futuro a un caso similar. Lo mismo ocurre en el derecho francés en materia de accidentes de circulación. Por ello una de las medidas que se adoptan en estos casos para poner en marcha una ‘política transaccional’ es la publicación de las decisiones recaídas (cuantías indemnizatorias, etc.), que den a las partes previsibilidad sobre una hipotética resolución judicial y seguridad a la hora de negociar la transacción” (HUERGO LORA, 2000, pág. 70).

En las transacciones interpretativas, por su parte, conforme hemos dicho, no hay espacio para la aplicación de una potestad discrecional. En realidad, aunque se produzca la utilización de conceptos generales cuya interpretación y aclaración competen precisamente al órgano administrativo, en tales situaciones la atribución legal de la potestad administrativa viene revestida con la forma de orden categórico. El intérprete no tiene opciones interpretativas libres, sino que su labor tiene el compromiso de comprender la idea general utilizada por el legislador según una visión normativa extraíble del conjunto sistémico del ordenamiento jurídico, en donde la Constitución representa el hilo que conducirá hacia la unicidad de la norma que debe ser aplicada.

Por lo tanto, considerando la dualidad de caminos consensuales que conducen a soluciones pactadas en el contexto de la tributación, es natural que los conflictos que se pretenden subsanar tengan origen en elementos distintos. Ahora bien, la presencia de mecanismos centralizadores y, al mismo tiempo, difusores de los acuerdos juega un papel esencial para que el principio de igualdad material pueda ser integralmente respetado. Situaciones equivalentes deben ser tratadas de modo igualitario y eso solamente será posible si los acuerdos repetitivos de casos análogos pasan a ser vinculantes para toda la Administración Pública, tras un procedimiento administrativo regulado por la ley. Como hemos dicho, la previsibilidad y transparencia son esenciales para el éxito de los acuerdos. La adopción de orientaciones uniformes y de precedentes de acuerdos previenen la práctica de actos administrativos dispares en casos equivalentes. En este sentido, Zornoza Pérez afirma correctamente que:

“La actividad de la Administración tributaria debe seguir un sistema coherente de precedentes en orden al aseguramiento de la igualdad y, prohibición de la arbitrariedad



en la aplicación de los tributos, sin las cuales el sistema tributario difícilmente podría cumplir de forma adecuada su función constitucional (...) Con ello, en definitiva, se postula la interdicción de la arbitrariedad administrativa en materia tributaria, no solo en tanto suponga un perjuicio para determinados contribuyentes, sino en cuanto imposibilita la adecuada realización de los intereses generales que han quedado objetivados en las normas tributarias –incluso a nivel constitucional–, de ver realizada la participación de todos los ciudadanos en los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica” (ZORNOZA PÉREZ, 1980, págs. 258/259).

La aplicación de los mismos parámetros transaccionales a los casos análogos es compatible con el principio de practicabilidad, de modo que viabiliza la práctica de los fines administrativos con los menores costes sociales posibles. La practicabilidad es un principio difuso en el ordenamiento jurídico, en virtud del cual está permitida la utilización de medios y técnicas con el objetivo de tornar sencilla, económica y viable la ejecución de las leyes (GOMES MOREIRA, 2018, pág. 420). El principio constitucional de razonabilidad, a su vez, debe siempre guiar las actividades del legislador y del agente público, es decir, deberá ser observado tanto por el legislador en momento de elaboración de la ley autorizadora de las transacciones tributarias, como por el agente público que efectuará el acuerdo. De hecho, tal principio opera en una doble perspectiva. En el escenario de la actividad legislativa, el legislador debe preocuparse en focalizar su atención en los casos prácticos en que sea razonable introducir el elemento consensual dentro del contexto de la interpretación normativa; también debe centralizar su atención en los supuestos donde la introducción de mecanismos consensuales pueda funcionar como un instrumento que venga a incrementar el nivel de eficiencia de la tributación.

Una transacción tributaria puede tener como objeto, por ejemplo, establecer un consenso entre las partes alrededor de los conceptos de renta, insumos, valor comercial, entre otros conceptos indeterminados, que deban aplicarse en determinados casos, siempre que la ley autorizadora de las transacciones tributarias establezca mecanismos que permitan que cualquier contribuyente con igual posición jurídica pueda adherirse a las conclusiones del referido acuerdo. La aplicación de la transacción como desdoblamiento de la discrecionalidad administrativa, a su vez, puede ocurrir, por ejemplo, cuando los principios de eficiencia y practicabilidad recomienden: a) un previo análisis del coste/beneficio de una judicialización o recaudación forzosa (como por ejemplo en las deudas de pequeño valor); b) una diferenciación en la actuación administrativa ante la existencia de desigualdades de hecho no



predecible por el legislador (como por ejemplo la graduación de los aplazamientos del crédito según la capacidad económica del deudor); c) una actuación administrativa más flexible en atención al interés público fiscal (como por ejemplo los acuerdos en el contexto de los concursos de acreedores y situaciones de crisis extraordinarias), etc.

El principio jurídico de practicabilidad de la tributación⁹⁵ impone un verdadero deber al legislador de búsqueda de mayor economía, eficiencia y celeridad para viabilizar la imposición tributaria, lo que podrá ser alcanzado con intensificación de la participación de los administrados en la gestión y la posibilidad de solución extrajudicial de conflictos entre la Administración y los contribuyentes. En esta perspectiva, los espacios discrecionales de conveniencia y oportunidad y los márgenes de apreciación interpretativa deberán ser rellenados con la participación del contribuyente, teniéndose como consecuencia la práctica de un acto administrativo consensual. Con efecto, debe destacarse que la participación procedimental debe tener lugar en aquellos casos en que con dicha actuación se favorezca mejor el conocimiento por parte de la autoridad decisoria de todos los intereses en juego “*ya que son los propios interesados los que introducen sus opiniones y manifestaciones de voluntad en el proceso de formación de la decisión*”, convirtiéndose a “*los ciudadanos en cogestores y coautores de la decisión pública*” (DELGADO PIQUERAS, 1995, págs. 160 /161).

La transacción propulsora de soluciones negociadas y amistosas contribuye a la concreción del interés fiscal, sirviendo, al mismo tiempo, para ahorrar cuestiones litigiosas y facilitar la recaudación ordinaria y regular de los impuestos. Para ambos los sujetos de relación jurídico-tributaria, además de poner de relieve una mayor probabilidad de consecución del interés fiscal de modo justo y equitativo a través del acuerdo en determinados casos materiales, es posible tener una perspectiva de ventaja económica derivada de la disminución de los costes de una excesiva judicialización de los conflictos. Tales consecuencias benéficas reflejan una mayor rapidez en el proceso de recaudación

⁹⁵ La practicidad o practicabilidad tributaria es un principio constitucional implícito: es decir, no está explicitado expresamente en las Constituciones de Brasil y España sino que refleja, en verdad, una construcción doctrinal que tiene como fundamento central la observancia del principio de eficiencia (eficacia) de la administración pública (esta sí presente en las Constituciones de los países estudiados). La practicabilidad tiene como finalidad la simplificación de los procesos de recaudación tributaria, reducción de los costes de fiscalización y disminución de los costes soportados por los contribuyentes, y, por último, la prevención del fraude.



(derivada del estímulo para la cooperación voluntaria entre los sujetos tributarios), una mayor eficacia en la propia prestación judicial (a donde se dirigirán las demandas que efectivamente lo necesiten) y una pacificación de los conflictos tributarios de un modo más eficiente, el modo consensual, donde no hay ganadores ni perdedores.

De hecho, a la Administración, dentro del contexto de los beneficios de una previsibilidad financiera, también le interesa obtener con antelación el pago de valores tributarios cuya ejecutoriedad todavía sigue sin una previsión de realizarse. Son verdaderas sumas de activos financieros que, en la práctica, el Estado no puede contabilizar como ciertos, créditos hipotéticos que pueden quedar años sin una expectativa real y practica de utilización. En este escenario, hay que reconocer que una transacción tributaria puede traer para el Estado un mayor grado de seguridad jurídica y planificación financiera. Del mismo modo, para el contribuyente deudor, la seguridad jurídica es también un beneficio innegable: no hay seguridad en un sistema que le obliga a esperar años de indefinición administrativa y judicial para la contabilización de su deber de contribución tributaria. Así, más allá de ser una técnica de gestión de conflictos, la transacción tributaria tiene el reto de impactar positivamente en las relaciones jurídicas practicadas entre los sujetos tributarios. De hecho, la resolución amistosa entre las partes mediante soluciones no judiciales sirve para disminuir las incertidumbres del comportamiento del contribuyente de masa, lo que proporciona el establecimiento de una paz fiscal, con el incremento del nivel de compromiso social con los costes de los gastos públicos.

Ahora bien, el principio de igualdad en el contexto de las transacciones tributarias también reivindica un tratamiento uniforme en el acceso a los acuerdos. Conforme ya hemos tenido la oportunidad de adelantar, la presencia de mecanismos centralizadores y, al mismo tiempo, difusores de los acuerdos juega un papel esencial para que el principio de igualdad material pueda ser integralmente observado en el ámbito de las transacciones. Situaciones equivalentes deben ser tratadas de modo igualitario y esto solamente será posible si los acuerdos repetitivos de casos análogos pasan a ser vinculantes para toda la Administración Pública, tras un procedimiento administrativo regulado por ley. Como hemos dicho, previsibilidad y transparencia son esenciales para el éxito de los acuerdos. La adopción de orientaciones uniformes derivadas de los precedentes consensuales ayuda a prevenir la práctica de actos administrativos dispares en casos equivalentes, favoreciendo a la consecución de una estabilidad jurídica en la aplicación de la norma tributaria.



Efectivamente, en los casos de conceptos jurídicos indeterminados, cuando las interpretaciones de los sujetos de la relación tributaria reflejan divergencias en la aplicación del derecho, el dialogo permitido por la ley tendrá como objetivo no solo la obtención de una interpretación convergente entre las partes, sino también que el producto de esas interpretaciones resulte de un proceso constructivo y deliberativo tendiente a la prevención o extinción de la conflictividad. Aquí, la presencia de mecanismos centralizadores y difusores de los acuerdos juega un papel esencial para que el principio de igualdad material pueda ser integralmente garantizado. Al tratarse de una relación de derecho público, donde los demás ciudadanos contribuyentes también deben ser tratados igualitariamente, es necesario que la ley autorizadora establezca la máxima confluencia entre la manifestación de la voluntad de pactar y la materialización de la igualdad de tratamiento tributario entre todos los contribuyentes, de modo, que los mecanismos de transacción puedan ser ofrecidos a todos, siguiéndose, obviamente, criterios razonables de diferenciación de los casos.

Como ya hemos tenido la oportunidad de decir, incluso en los casos de conceptos jurídicos indeterminados, es recomendable la previa existencia de una ley que autorice al intérprete (funcionario de la Administración) a hacer acuerdos interpretativos con la finalidad de establecer consensos con los interesados directos en la solución del aparente conflicto. Dicha recomendación deriva del hecho de que la elección inicial del agente público por seguir determinado camino (unilateral o consensual) es un acto discrecional que debe ser regulado en la ley autorizadora, aunque el objeto a ser transaccionado en estos casos interpretativos no tenga carácter discrecional. Además de eso, esta misma ley deberá proponer mecanismos de expansión de las soluciones adoptadas para que todos los contribuyentes que están en igual situación jurídica puedan ser alcanzados voluntaria e igualitariamente por la interpretación jurídica resultante de la transacción. Sobre la relevancia de la práctica administrativa de precedentes y de mecanismos que tengan como objetivo la unificación de criterios, Mata Sierra afirma que:

“Por lo que respecta a la actividad discrecional de la Administración, sus propias características imponen la búsqueda de fórmulas que faciliten el cumplimiento del principio de igualdad ante la ley que debe informar las conductas administrativas. (...) De entre estas técnicas en materia tributaria destacan, a nuestro juicio, la basada en el precedente administrativo, así como, de forma más indirecta, la utilización de consultas vinculantes en cuanto que con las mismas se intenta acotar, en cierta medida, la



discrecionalidad en la actuación interpretativa de la Administración tributaria” (MATA SIERRA, 2009, págs. 162/163).

Además, es interesante percibir que la adopción de un sistema de precedentes administrativos de aplicación obligatoria es una práctica útil que debe ser incentivada por la Administración tributaria, con vistas a asegurar la igualdad de tratamiento entre todos los contribuyentes. Ahora bien, el hecho de seguir siempre los precedentes y decisiones ya adoptadas anteriormente en casos equivalentes no implica decir que la actuación de Administración en el ejercicio de la potestad discrecional será siempre inflexible e indiferente a las exigencias del interés público. En realidad, el respeto a los precedentes con miras a una igualdad material debe ser armonizado también con el interés público vislumbrado en cada caso (ORTIZ, 1957, págs. 100/101). Además, según ha señalado el Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 62/1987, de 20 de mayo de 1987, (ECLI:ES:TC: 1987:62):

“La igualdad ante la Ley no constituye un mandato de igualdad absoluta que obligue en todo caso al tratamiento igual de supuestos iguales, pues ello sería contrario a la propia dinámica jurídica, una de cuyas manifestaciones es la razonable evolución en la interpretación y aplicación de la legalidad que impide conferir a los precedentes un efecto de vinculación perpetua y autoriza a un mismo órgano, administrativo o judicial, el modificar criterios anteriores, siempre que ofrezca una fundamentación suficiente y no arbitraria, obtenida a través de razonamientos objetivos y generales”.

En realidad, la superación de precedentes también hace parte de la propia evolución de la aplicación del derecho, siendo evidente que toda superación deberá ser motivada en derecho e iluminada legítimamente por el interés público prevalente. El principio de igualdad material en el derecho tributario no implica que todos deban ser tratados igualmente de forma incondicional y ciega, sino que, para los casos y situaciones peculiares, deben asignarse mecanismos normativos de tutela específicos, a fin de que se garantice la máxima igualdad en la diferencia (igualdad material). La apertura de espacios en la práctica administrativa donde sea posible hacer un análisis de las particularidades individuales según la protección del principio constitucional de igualdad material guarda íntima relación con la visión habermasiana procedimental del derecho, para quien el contenido de los derechos fundamentales debe ser fijado con la participación democrática de los ciudadanos en un procedimiento dialectico argumentativo. Además de eso, conforme señala Calderón Corredor *“el reconocimiento constitucional de los principios aplicables al sistema tributario es un*



medio, no solo para potenciar la equidad y justicia de este, sino para permitir un derecho Tributario en donde la idea de colaboración sustituya a la tradicional de sujeción al poder tributario” (CALDERÓN CORREDOR, 2017, pág. 97).

Además de los precedentes administrativos, la ley autorizadora de las transacciones tributaria podrá disciplinar la utilización de otros instrumentos administrativos enfocados a la expansión del acceso a los acuerdos, como por ejemplo permitiendo la práctica de transacciones por adhesión (posibilitando que todos los contribuyentes que estén en igual situación jurídica y de hecho puedan tener acceso a la opción de participar o no de la transacción prevista por el legislador y ofrecida por la Administración tributaria) y estimulando la transparencia y realización de referidos acuerdos en la modalidad electrónica (a través de sistemas informáticos que permiten la rapidez de las informaciones y el amplio acceso de los contribuyentes). La utilización de transacciones por adhesión y la utilización de los beneficios tecnológicos ofrecidos por los sistemas informáticos además de ser instrumentos compatibles con el principio democrático y con el derecho de participación en las decisiones administrativas, tiene la ventaja de la sostenibilidad económica, es decir, para incentivar las transacciones tributarias utilizando referidos instrumentos la Administración tributaria no necesitará hacer grandes inversiones en estructuras físicas y en funcionarios públicos, siendo posible expandir los reflejos de las transacciones a colectivos y masas de contribuyentes que están en una misma situación jurídica y de hecho.

Regulando las transacciones tributarias, conforme ya afirmamos, el legislador debe promover la aproximación entre los sujetos de relación tributaria, de modo que el contribuyente actúe como elemento de colaboración en la consecución del interés público fiscal. Sin embargo, esta colaboración no debe entenderse como una mera subordinación al requerimiento administrativo, sino que debe reflejar el derecho de participación en la actuación administrativa del Estado. En este sentido, la transacción tributaria refleja un instrumento de aproximación entre los sujetos de la relación tributaria en el cual la igualdad de posiciones entre Estado y contribuyente debe ser incentivada en la perspectiva de que ambos sujetos (Estado y contribuyente) son igualmente responsables de la sostenibilidad del sistema tributario. Referida igualdad es un reto que debe ser perseguido por la ley autorizadora de las transacciones tributarias, aunque la propia naturaleza publica de referidas transacciones refleje un mayor grado de responsabilidad institucional del Estado. La eficacia de la transacción tributaria está integralmente subordinada a un esfuerzo de aproximación

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

igualitario entre los sujetos de la relación tributaria, puesto que, de otro modo, el acto transaccional se reduciría a una mera exhibición del poder unilateral de la Administración. Sin este cambio de paradigma no es posible hablar de consenso, tampoco podríamos hablar de confluencia de intereses. En realidad, el principio de igualdad debe ser analizado en dos perspectivas, que son la igualdad entre los contribuyentes y la igualdad entre los sujetos de la relación tributaria (relación tributaria horizontal). En relación con esta relación tributaria horizontal, según Ferreiro Lapatza:

“Estado y contribuyente no están aquí, en la relación tributaria obligacional, unidos por una línea vertical que sitúa en un extremo superior al poder legislativo, a la Ley, que el ciudadano, colocado en el extremo inferior, ha de obedecer. En la obligación tributaria Estado y ciudadano están en los extremos de una línea horizontal; de un plano horizontal e inferior al plano o techo en el que se sitúan las normas jurídicas que atribuyen derechos y obligaciones a todos – también al Estado/Administración – los que a ellas están sometidos” (FERREIRO LAPATZA, 1999, pág. 674).

De este modo, haciendo una analogía gráfica, la ley autorizadora de la transacción estaría arriba y las partes del acuerdo están abajo, pero en el mismo plano horizontal. En ese contexto, la ley debe disciplinar las herramientas necesarias para incentivar el equilibrio entre las partes, estableciendo desde luego la imposibilidad de la Administración de ejercer su capacidad punitiva para forzar la transacción, de modo que se garantice la espontaneidad y la igualdad plena en el escenario transaccional. Además, el propio derecho a la iniciativa impulsora de las transacciones debe ser encuadrado dentro de esta perspectiva de igualdad: reconocer dicha iniciativa exclusivamente a la Administración no nos parece medida saludable para la sostenibilidad y aplicación del principio de igualdad en el contexto de las transacciones tributarias. En suma, el principio de igualdad refleja uno de los principales fundamentos para la puesta en práctica de transacciones en el ámbito del derecho tributario, de modo que no hay solo una compatibilidad constitucional, hay una relación de justificación evidente, principalmente considerando que el principio constitucional de justicia fiscal tiene como pilar esencial la observancia de la igualdad de tratamiento entre todos los ciudadanos, debiendo estimularse la búsqueda de una igualdad material, una igualdad conectada con la capacidad económica real de los contribuyentes.



3. TRANSACCIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE INDISPONIBILIDAD TRIBUTARIA

En el ordenamiento jurídico español, la indisponibilidad del crédito tributario tiene su anclaje legal en las disposiciones del art. 7 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003 – LGP) y del art. 18 de la Ley General Tributaria⁹⁶. Es reflejo del carácter *ex lege* de la obligación y constituye un principio destacado que reduce el margen de actuación de las técnicas consensuales entre la Administración y los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos. En el ordenamiento jurídico brasileño, por su parte, la indisponibilidad del crédito tributario encuentra fundamentación ordinaria expresa en el artículo 142 del Código Tributario Nacional⁹⁷.

Inicialmente, en una rápida apreciación, el jurista centrado en las peculiaridades inherentes al derecho tributario puede tender a pensar que la indisponibilidad en tal materia tiene fuerza absoluta e inderogable, no siendo posible al Estado, a través de sus agentes públicos, liberarse de la función recaudatoria bajo ningún concepto, principalmente considerando que la vinculación de la actividad administrativa a la práctica de actos administrativos reglados se deriva del principio de legalidad de la obligación tributaria a todos impuesta.

Efectivamente, es correcto decir que, tradicionalmente, la indisponibilidad tributaria siempre ha tenido relación directa con la vinculación positiva de la Administración a la ley

⁹⁶ El art. 18 LGT prescribe que “*el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa*”.

⁹⁷ Conforme el art. 7 de la LGP española, al describir los límites a que están sujetos los derechos de la Hacienda Pública estatal, no se podrán enajenar, gravar ni arrendar los derechos económicos de la Hacienda Pública estatal fuera de los casos regulados por las leyes. Tampoco se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública estatal, sino en los casos y formas que determinen las leyes, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 16 de esta ley. Además, de eso, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de la misma ley, no se podrá pactar judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno. Según el texto original del art. 142 del Código Tributario Nacional brasileño, por su parte: “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”.



(la Administración no puede disponer porque está vinculada al contenido de la ley). Como consecuencia de ese compromiso legal, se afirma que la ley encarna el interés público que justifica la exigencia de los tributos, por lo que la Administración está incapacitada para alterar los elementos esenciales de la obligación tributaria. Bilbao Estrada escribió sobre el deber irrestricto de la obediencia a las imposiciones legales: *“nos hallaríamos ante una prohibición de disposición sobre el resultado de la obligación tributaria principal, es decir, sobre un derecho adquirido y cierto, dado que ésta ha nacido y ha sido liquidada con arreglo a lo dispuesto en el ordenamiento; en definitiva, el crédito tributario”* (BILBAO ESTRADA, 2006, pág. 178). Además, en el contexto normativo general, los ordenamientos jurídicos español y brasileño reconocen la imposibilidad de que los gobiernos y las administraciones hagan dejaciones de sus potestades y competencias, las cuales, por cierto, son irrenunciables, conforme veremos más adelante.

Sin embargo, el principio de indisponibilidad tributaria no tiene su fuente de legitimación solamente en la legalidad (estricto cumplimiento del deber legal). La observancia de un grado de eficiencia administrativa razonable guiado por el interés público fiscal y la práctica de una actividad tributaria amparada por el principio de justicia tributaria (fiscal) y sus subprincipios derivados, también son fuentes de legitimación para la interpretación y aplicación del principio de indisponibilidad tributaria. La norma infra constitucional reguladora de la actividad tributaria no puede simplemente establecer criterios generales que visen a regularizar la situación tributaria de determinado colectivo de contribuyentes. Los límites de la indisponibilidad tributaria están en el texto Constitucional.

El Tribunal Constitucional español ha señalado que *“la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Viene así a legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir. El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema*



tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular” (STC 73/2017, de 8 de junio. ECLI:ES:TC:2017:73). De hecho, dicha sentencia del Tribunal Constitucional español consideró la vía instrumental del Real Decreto-ley inadecuada y declaró la inconstitucionalidad y la nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, por contradecir el artículo 86.1 CE, ante la evidente lesión de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad recogidos en el artículo 31.1 CE. Estamos delante de un típico caso práctico donde además del uso de una vía normativa inadecuada, la norma creada debería ter diferenciado situaciones distintas, observando la igualdad material de los contribuyentes y el deber de todos de contribuir a los gastos públicos.

Además, en el tema de la indisponibilidad tributaria, es evidente que la ley podrá señalar supuestos materiales de disposición. En este sentido, parece claro que la propia expresión utilizada en el art. 18 de la Ley General Tributaria española “*salvo que la ley establezca otra cosa*” confirma que la disponibilidad es fruto de una decisión del legislador. En este sentido, no hay una dejación de potestades, sino graduación de su utilización según el interés público fiscal marcado por el legislador.

La indisponibilidad tributaria no impide, respetados los principios constitucionales, que la Administración se someta a la transacción tributaria, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo. De hecho, “*no existe un principio en derecho tributario que prohíba el uso de las técnicas convencionales*” (SERRANO ANTÓN, 2010, pág. 2010). Las previsiones presupuestarias constituyen un límite infranqueable para la negociación (art. 46 de la Ley General Presupuestaria española) y lo pactado en contrario es nulo y no será aplicable. Sin embargo, conforme señala Chico de la Cámara:

“La indisponibilidad se refiere a tributos que van a ser objeto de liquidación (la Administración no puede disponer libremente y al margen de la ley si los liquida o no) o que ya fueron liquidados, y deben ser ejecutados (la Administración no puede decidir al margen de la ley si los ejecuta o no). Pero si el particular cuestiona la validez o legalidad de tales actos de liquidación, la Administración no dispone por el hecho de que tal legalidad se dilucide en un órgano alternativo a los tribunales administrativos o judiciales” (CHICO DE LA CÁMARA, 2015, pág. 207).

En Brasil, tampoco hay disposiciones legales que impidan de forma absoluta la suscripción de transacciones tributarias, siendo perfectamente posible que la ley disponga



sobre los términos y límites razonables para el establecimiento de acuerdos en este ámbito, siempre que se respeten el interés fiscal y la igualdad de tratamiento, ya que no se puede generar privilegios y desigualdades *so pena* de infringir principios constitucionales. Haciendo un planteamiento por analogía, podemos afirmar que el establecimiento de plazos de prescripción y caducidad por el legislador, por ejemplo, refleja una cierta flexibilidad que también es compatible con el principio de indisponibilidad tributaria: el poder de dictar plazos límites para la exigibilidad del crédito tributario indica que el legislador, con fundamento en la seguridad jurídica de las relaciones tributarias, tiene el mando (potestad legislativa) de la disponibilidad de dichos créditos, debiendo obviamente respetar los límites constitucionales vigentes.

En verdad, el principio de seguridad jurídica ofrece la fundamentación necesaria para la extinción del crédito tributario cuando la deuda no es ejecutada en el plazo razonable, aplicándose de oficio (art. 67 de la Ley General Tributaria española)⁹⁸. En el ordenamiento jurídico brasileño, a su vez, la Ley de ejecuciones fiscales afirma textualmente que el juez podrá reconocer la prescripción tras cumplirse el plazo de cinco años sin que se hayan localizado bienes del deudor a lo largo del proceso judicial de ejecución fiscal. (art. 40 de la Ley de Ejecución Fiscal brasileña)⁹⁹. Tal reconocimiento también puede tener origen en la

⁹⁸ Según el art. 67 de la Ley General Tributaria española: “*Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción. 1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. (...)*”. En el mismo sentido, el texto original del CTN brasileño afirma que: “*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*”.

⁹⁹ Según el texto original del art. 40 de la Ley de Ejecuciones Fiscales brasileña: “*Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento*



propia Administración tributaria brasileña, conforme el Parecer PGFN/CDA n. 877/2003¹⁰⁰. Ahora bien, en el caso brasileño, el permiso legal para que los jueces consideren prescriptos los créditos tributarios de modo *ex – officio* tiene anclaje directo en la ley de ejecución fiscal arriba mencionada.

Sin embargo, el fundamento jurídico para que la Administración tributaria reconozca dicha prescripción tiene sus bases en la conjunción de dos factores jurídicos (que también están previstos en ley): a) el primero es que los créditos tributarios prescritos ya no son exigibles jurídicamente, por lo tanto, la continuación de una ejecución forzosa de un crédito prescripto refleja una nulidad evidente. b) en segundo lugar, la Administración debe anular sus propios actos cuando están viciados y el Código Tributario brasileño, en su art. 146, V, afirma expresamente la posibilidad de extinción del crédito tributario en las hipótesis de prescripción y caducidad¹⁰¹. En realidad, es posible decir que el legislador puede regular el alcance de la indisponibilidad del crédito tributario, desde que observe los límites reflejados en el comando normativo constitucional. El agente público, a su vez, en el tema de la indisponibilidad tributaria, además de observar los límites constitucionales debe seguir los parámetros previamente fijados por el legislador.

En puridad, lo que es verdaderamente indisponible es el deber de eficacia y eficiencia en la actuación de la Administración tributaria. La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario

tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.”.

100 Véase el contenido de referido Parecer Administrativo en: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2003/PARECER%20PGFN-CDA%20No%20877-2003.pdf/view>. Acceso el 19 de febrero de 2020.

101 Según los textos originales de los artículos 141 y 156 del Código Tributario Nacional brasileño: “Art. 141. *O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (...) Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência*”. Subrayado propio.



justo”, como el que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (Sentencia del Tribunal Constitucional español n.76/1990, de 26 de abril. ECLI:ES:TC: 1990:76).

En ciertas situaciones previamente determinadas por la ley¹⁰², la potestad tributaria puede perfectamente admitir la apertura ofrecida por la discrecionalidad administrativa, siempre y cuando se respeten las cautelas impuestas por el ordenamiento y solo en las situaciones prácticas en que el conflicto tributario no tenga origen en la mera negativa de pago sin motivación. En realidad, el principio de indisponibilidad no constituye un principio absoluto, sino que debe conciliarse con razones de certeza y buen funcionamiento de la Administración. El buen funcionamiento de la Administración prescribe como regla de la actividad administrativa la imparcialidad y la eficiencia, aspectos estos comprendidos en el campo del procedimiento administrativo y que se materializan no sólo en una racionalización y desarrollo correcto de la actividad administrativa, sino también en la garantía al principio de *economicidad*, en virtud del cual la Administración debe temperar la actividad administrativa según factores vinculados a la relación coste/beneficio, superando o matizando la concepción de la indisponibilidad de la obligación tributaria como un dogma.

La aplicación de la transacción como desdoblamiento de la búsqueda de una economicidad estratégica puede ocurrir, por ejemplo, en los casos de créditos tributarios de pequeño valor (cuando la judicialización del impago, en el caso brasileño, por ejemplo, no sea recomendada por una cuestión de coste); como también en los casos de deudores que están en concurso de acreedores o en recuperaciones judiciales (cuando el principio de practicabilidad recomienda una actuación más realista de la Administración). En este punto es válido recordar que a presencia de una previa clasificación de los diferentes tipos de créditos tributarios en recaudación es esencial para que sea posible identificar los grupos de situaciones en los cuales la Administración podría apostar por una actuación estratégica y razonable. Estratégica en el sentido de compatibilizar la disminución de los costes con la

¹⁰² En las causas de transacción tributaria que tiene por objeto la interpretación jurídica consensual de conceptos jurídicos indeterminados, conforme ya hemos dicho, no hay una discrecionalidad administrativa. Sin embargo, tampoco podremos hablar de violación del principio de indisponibilidad, ya que solamente existirá la obligación tributaria tras la correcta calificación de los hechos y tras la fijación de la interpretación de la norma aplicable.



maximización recaudatoria; razonable en el sentido de aplicar técnicas de recaudación diferenciadas en la exacta medida del nivel de diferenciación de las deudas.

Por otro lado, en los supuestos de fijación negociada de la interpretación jurídica de conceptos indeterminados, además de no ser posible hablar de discrecionalidad interpretativa, las partes no *disponen* –como hemos visto- de un derecho subjetivo propio a título transaccional, sino que simplemente se prevé la opción de un procedimiento distinto (consensual) de determinación interpretativa, substituyéndose una praxis unilateral de imposición interpretativa por un mecanismo dialógico capaz de llegar a la unidad de solución justa antes del surgimiento del conflicto, evitándose una judicialización innecesaria.

En realidad, hacer cambios normativos es fácil y el propio ordenamiento jurídico muchas veces ofrece soluciones sin que sean necesarios grandes cambios legislativos para la proyección de una actuación tributaria consensual. De hecho, será más difícil adaptar la conciencia de los ciudadanos, los usos y prácticas de los funcionarios y el propio papel del legislador en el proceso de adopción de nuevos parámetros y nuevas formas de actuación administrativa en la actividad tributaria del Estado. En Alemania, por ejemplo, hay una cultura volcada al acuerdo un poco parecida a la que existe en los Estados Unidos. La existencia de esa predisposición natural de los ciudadanos ayuda para el éxito de las transacciones preliminares hechas en el escenario de la tributación de estos países, actuando como un elemento esencial en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Conforme afirmó Luis Manuel Alonso González: *“En Alemania, el hecho de que funcione el sistema tradicional de declaración del administrado y liquidación administrativa da lugar a una enorme cantidad de actos administrativos. Aunque solo sea por ese dato, la posibilidad de conflicto es también altísima y, por ello, una sociedad madura como la alemana asume que es preciso evitarlo acudiendo al pacto o al acuerdo”* (GONZÁLES, 2017, pág. 423).

Por lo tanto, en el tema de la transacción tributaria, cuando se habla de la disponibilidad de la obligación tributaria o del crédito tributario (producto de la recaudación) debemos evitar el vicio de planteamiento equivocado del instituto transaccional. En realidad, permitir que algunos de los elementos textuales abiertos puedan ser definidos de forma consensual no puede ser reducido al planteamiento de la disponibilidad de derechos. Además, en muchas ocasiones, el propio legislador podrá percibir de antemano que, con vistas a evitar conflictos, el camino hacia el consenso puede ser la mejor opción en determinadas



situaciones, incluso lográndose un significativo incremento de la recaudación tributaria sin que sea necesario poner en riesgo derechos fundamentales de los contribuyentes. Como ya hemos dicho, la gestión compartida del interés general tributario no puede ser entendida como renuncia fiscal, “ayuda de Estado” o abdicación de la potestad tributaria, sino como la forma más democrática de participación del ciudadano en el manejo de sus derechos y obligaciones.

4. LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y LOS MECANISMOS DE CONTROL DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA

La Constitución española dedica bastantes preceptos para tratar de asegurar que la actividad de la Administración se someta al derecho. Así, en su artículo 106.1 establece que los tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican. Por otro lado, el artículo 117.1 de la Constitución Española (CE) proclama que la justicia emana del pueblo y se administra en nombre del rey por jueces y magistrados integrantes del Poder Judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley.

El artículo 117.3 de la CE, por su parte, complementa lo anterior disponiendo que el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan. Estos preceptos ilustran y acompañan al derecho a la tutela judicial efectiva que el artículo 24.1 CE garantiza: *“Todas las personas tienen derecho a obtener tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”*. En el ordenamiento jurídico brasileño ocurre lo mismo, es decir, según la Constitución de Brasil, en la redacción original de su art. 5º, inciso XXXV: *“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”*; ya la redacción original de su art. 37 informa que: *“a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”*.



La atención que los textos constitucionales prestan al problema del control de legalidad de la actividad administrativa no es casual. Como explica González Pérez, *"la historia de la justicia administrativa ha sido una continuada lucha por reducir las inmunidades del poder y eliminar cualquier tipo de exclusiones del control jurisdiccional de la Administración"* (GONZÁLEZ PÉREZ, 1998, pág. 18). De hecho, el acceso ágil al Juez de lo contencioso es requisito *sine qua non* para sostener un sistema equilibrado de prerrogativas administrativas y garantías del administrado. En este sentido, resulta problemática la existencia de un régimen de recursos administrativos previos y obligatorios cuando estos presentan lentitud en su tramitación. En realidad, constituye uno de los principales retos del principio de tutela judicial efectiva el control del cumplimiento de las obligaciones que la ley impone a la Administración Pública, así como de la validez y eficacia de los actos administrativos en general, sean actos vinculados o sean actos discrecionales.

El control judicial de la actividad administrativa, por tanto, tiene relación directa con el mantenimiento de un sistema jurisdiccional orientado hacia la consecución de la tutela judicial efectiva. No obstante, conforme hemos tenido la oportunidad de decir, la ley autorizadora de transacciones tributarias debe fijar los efectos jurídicos de dichos acuerdos, siendo posible disciplinar, por ejemplo, la obligatoriedad de renuncia al derecho de impugnaciones y recursos judiciales, así como también la propia limitación del ejercicio de dichos derechos. Tales medidas son compatibles con la finalidad inherente al instituto transaccional (disminución de la conflictividad a través de la convergencia de interpretaciones de los conceptos jurídicos indeterminados o del incremento de los principios de eficacia y de capacidad contributiva en la tributación), ya que no tendría sentido permitir la perpetuación de las demandas relativas al contenido de los acuerdos, excepto en los casos en que haya vicios de la voluntad por mala fe de una de las partes. Sin embargo, dentro del estudio de la viabilidad constitucional de las transacciones tributarias, debemos indagar si hay compatibilidad entre tales efectos procesales (impedimentos de impugnaciones y recursos) y el principio de tutela jurisdiccional efectiva y, en este escenario, contestar ¿cuál sería la función judicial en el control de las transacciones tributarias?

En el tema de la tutela judicial efectiva, hay que subrayar, inicialmente, que el hecho de que exista una vía procedimental que posibilite la realización de una transacción tributaria no supone inviabilizar o sustituir las funciones de los órganos jurisdiccionales, sino que se trata de una instancia complementaria, que puede coadyuvar la resolución de ciertos asuntos.



Aunque el principio de tutela jurisdiccional efectiva tenga como elemento central la protección del derecho al acceso a los Tribunales, su complejidad lo hace conectarse con otros principios y derechos como, por ejemplo, con el principio de reserva jurisdiccional, con el derecho a una duración razonable del proceso judicial y con el principio del debido proceso legal. Además, no es excesivo decir que la opción por una vía complementaria para la resolución del conflicto también forma parte del contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, ya que dentro de tal derecho fundamental también se incluye el derecho al acceso a la justicia y el derecho a una justicia rápida y eficiente. Como señala Morales Fernández: *“facilitar el acceso a la autocomposición es una nueva manera de cumplir con el mandato de la Constitución, cuyo artículo 24.1 proclama la tutela judicial efectiva. La Administración de Justicia debe ofrecer a los ciudadanos otras opciones de resolución pacífica de sus conflictos, no necesariamente la decisión contenciosa”* (MORALES FERNÁNDEZ, 2014, pág. 326).

El principio constitucional de reserva de jurisdicción imposibilita la atribución al Poder Ejecutivo de funciones jurisdiccionales, destacando de modo general el monopolio jurisdiccional del Poder Judicial. Sin embargo, pese a la importancia de la vieja concepción de división triple de los poderes estatales, la verdad es que la resolución de un conflicto jurídico puede tener como escenario un ambiente extrajudicial, desde que la elección por el camino extrajudicial sea espontánea (fruto de la voluntad libre de ambos sujetos). En tales hipótesis, la ley deberá conferir un mayor grado de seguridad jurídica a los acuerdos derivados de técnicas complementarias de resolución de conflictos, regulando la posibilidad de renuncia a la vía judicial y prohibiendo adhesiones obligatorias (no voluntarias).

En este sentido, el Tribunal Constitucional afirmó en su Sentencia 1/2018, de 07 de febrero ECLI:ES:TC:2018:1, al tratar de la compatibilidad del arbitraje con el principio de justicia efectiva: *“La exclusividad jurisdiccional a que alude el artículo 117.3 CE no afecta a la validez constitucional del arbitraje, ni vulnera el artículo 24 CE. En relación con el sometimiento de controversias al arbitraje, este Tribunal ha reiterado que, si bien el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE) tiene carácter irrenunciable e indisponible, ello no impide que pueda reputarse constitucionalmente legítima la voluntaria y transitoria renuncia al ejercicio de las acciones en pos de unos beneficios cuyo eventual logro es para el interesado más ventajoso que el que pudiera resultar de aquel ejercicio. A esos efectos, se ha incidido en que dicha renuncia debe ser explícita, clara, terminante e inequívoca y si*



bien, por la protección que se debe dispensar a la buena fe, se ha declarado que la renuncia puede inferirse de la conducta de los titulares del derecho, no es lícito deducirla de una conducta no suficientemente expresiva del ánimo de renunciar (por todas, STC 65/2009, de 9 de marzo, FJ 4). Esta circunstancia es lo que ha determinado que se haya considerado contrario al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) la imposición obligatoria e imperativa del sometimiento a arbitraje (por todas, STC 174/1995, de 23 de noviembre, FJ 3).). Esta circunstancia es lo que ha determinado que se haya considerado contrario al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) la imposición obligatoria e imperativa del sometimiento a arbitraje (por todas, STC 174/1995, de 23 de noviembre, FJ 3)”.

El control jurisdiccional de los actos practicados por las Administraciones Públicas no excluye que los conflictos puedan ser resueltos o evitados por vías diferentes, siendo posible complementarse la función típicamente judicial con el establecimiento de técnicas compositivas que contribuyan para la protección efectiva de los derechos de los ciudadanos. A tales efectos, como ya hemos visto, la transacción tributaria debe ser considerada una técnica complementaria (subsidiaria y voluntaria) de resolución de conflictos y no ordinaria y obligatoria, de modo que el método transaccional no debe ser la regla, sino una opción para la solución de determinados litigios, en ciertas situaciones previamente especificadas por el legislador. Conforme afirma María Pérez-Ugena Coromina, en su artículo de título : “No hay, por tanto, contradicción entre un procedimiento de solución extrajudicial de conflictos y el derecho a la tutela judicial efectiva junto con el carácter exclusivo de la función jurisdiccional de jueces y Tribunales, de la misma forma que no se oponen un proceso público de realización de justicia con un procedimiento que tenga su base en el derecho a la libre disposición de las partes. El tema capital, sin embargo, reside en delimitar qué tipo de actuación corresponde a los Jueces y Tribunales cuando los particulares han decidido la utilización de un ADR en la solución de sus conflictos(...)”¹⁰³. Así, no hay ninguna oposición entre el ejercicio regular de la jurisdicción y la práctica de las transacciones, incluso es posible la inserción de aperturas en el procedimiento judicial que permitan las llamadas transacciones incidentales. El principio de unidad de jurisdicción y su consecuente reserva

¹⁰³ Véase PÉREZ-UGENA COROMINA, M. “Garantía del Derecho a la tutela efectiva en los sistemas principales de resolución de conflictos alternativos: arbitraje y mediación”. *Revista electrónica. Estudios Deusto*. Accesible en <http://revista-estudios.revistas.deusto.es/article/view/236/370>. Accedido en 25 de abril de 2020.



de jurisdicción (art. 117 CE, en España y art. 5º, XXXV CF, en Brasil) estarán reforzados con la adopción de nuevos modelos de resolución de conflictos, puesto que pasan a destinarse al Poder Judicial los litigios que verdaderamente lo necesitan.

En la perspectiva del derecho al acceso a la justicia y su vinculación con el principio de tutela judicial efectiva, la adopción de técnicas complementarias no jurisdiccionales para la resolución de conflictos encuentra dos consecuencias saludables, una de orden cuantitativa y otra cualitativa. La primera deriva del incremento del número de alternativas instrumentales (herramientas procedimentales) que tienen como objetivo la resolución de conflictos, es decir, cuantos más instrumentos volcados para la resolución de conflictos mayor será el nivel de protección ofrecido para los ciudadanos, ya que se viabilizan nuevos espacios instrumentales donde sus conflictos pueden ser subsanados. Por otro lado, la perspectiva saludable cualitativa puede ser encontrada en el hecho de que la subsanación y la prevención de los conflictos por la vía del consenso generan un acercamiento de la solución práctica con la efectiva satisfacción del interés de las partes involucradas. En verdad, el grado material de eficiencia en la resolución del conflicto será mayor cuando las propias partes, de modo espontáneo y participativo, ayudan en la construcción de un resultado satisfactorio. Efectivamente, para los casos en que sea posible una resolución o prevención del conflicto mediante acuerdo, la justicia fiscal será más palpable y estará mejor con la realidad de los hechos.

Efectivamente, no cabe hablar de vulneración del derecho de tutela judicial efectiva cuando el propio ciudadano opta voluntariamente por un procedimiento que entiende más ventajoso para la protección de sus intereses. Así, en las sentencias n. 4/1988, de 21 de enero (ECLI:ES:TC:1988:4); n. 60/1989, de 16 de marzo (ECLI:ES:TC:1989:60); n. 162/1989, de 16 de octubre (ECLI:ES:TC:1989:162) y n. 217/1991, de 14 de noviembre (ECLI:ES:TC:1991:217), el Tribunal Constitucional español declaró la compatibilidad de las vías consensuales con el derecho a la tutela judicial efectiva. En la primera de estas sentencias, la STC 4/1988, el Tribunal señaló que no hay contradicción con el derecho de tutela judicial efectiva cuando se establecen condiciones previas que impliquen la búsqueda de una solución extrajudicial a la controversia. Además, según la STC 1/2018 arriba mencionada: *“El derecho a la tutela judicial efectiva que reconoce y consagra el artículo 24 CE se refiere a una potestad del Estado atribuida al poder judicial, consistente en la prestación de la actividad jurisdiccional por jueces y tribunales. Esta actividad prestacional*



permite al legislador, como se ha declarado reiteradamente, su configuración y la determinación de los requisitos para acceder a ella, pues 'al ser el derecho a la tutela judicial efectiva un derecho prestacional de configuración legal, su ejercicio y efectividad están supeditados a la concurrencia de los presupuestos y requisitos que, en cada caso, haya establecido el legislador, que no puede, sin embargo, fijar obstáculos o trabas arbitrarios o caprichosos que impidan la tutela judicial garantizada constitucionalmente' (STC 17/2008, de 31 de enero, FJ 3, por todas)".

Tomando como referencia la perspectiva de la Administración Pública, debemos recordar que la búsqueda de formas más eficientes de actuación es un reto obligatorio. Existiendo una ley autorizadora que legitime, por razones de eficacia, una actuación más flexible en cuanto a elección de procedimientos, incluyendo la renuncia de recursos, no hay duda de que el principio de tutela judicial efectiva no estará siendo vulnerado. En esta línea, *vid.* las SSTC. 22/1984, de 17 de febrero; 27/1987, de 27 de febrero, y 178/1989, de 2 de noviembre, afirmando, en esta última, que: *"Si la Constitución proclama expresamente en su art. 1.1 que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, una de sus consecuencias es, sin duda, la plasmación real de sus valores en una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia de la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones Públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente."*

Los actos administrativos del poder ejecutivo (reglados o discrecionales) siempre estarán sujetos tanto al control interno como al control externo realizado por órganos pertenecientes a la estructura organizativa de los otros Poderes (Legislativo y Judicial). Dicho control tiene como finalidad la anulación de los actos que presenten vicios formales o materiales. En el control interno realizado por el propio Poder Ejecutivo, por ejemplo, los actos administrativos discrecionales podrán ser revocados cuando no reflejen la conveniencia y la oportunidad necesarias para su conservación¹⁰⁴. Los vicios de legalidad igualmente

¹⁰⁴ En España, el procedimiento de revocación de los actos administrativos es iniciado de oficio, aunque el reglamento (arts. 10/12 del RD 520/2005, por el que se aprueba el reglamento general de revisión) hace referencia a que los propios interesados pueden promover su tramitación. Sin embargo, aunque los interesados puedan promover la iniciación del trámite de revisión mediante un escrito dirigido al órgano que dictó el acto, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito.



pueden ser objeto de revisión interna a través de la anulación de sus propios actos. En realidad, la Administración debe ajustarse al derecho en todas sus manifestaciones y dispone de potestades que le permiten reconducir a la legalidad las desviaciones que puedan haberse producido. En esta labor de revisión de los propios actos, la Administración podrá revisar de oficio los actos nulos de pleno derecho y el contribuyente, por su parte, dispone de una acción de nulidad que le permite obtener la declaración judicial pertinente. Como señala Parada *“el acto nulo de pleno derecho es aquel que, por estar afectado de un vicio especialmente grave, no debe producir efecto alguno, y si lo produce, puede ser anulado en cualquier momento sin que esa invalidez, cuando es judicialmente pretendida, pueda oponerse la subsanación del defecto o el transcurso del tiempo”* (PARADA, 2007, pág. 179).

Según las disposiciones de la Ley española n. 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, precisamente sus artículos 47 y 48, los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. b) Dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. c) Que tengan un contenido imposible. d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta. e) Dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. f) Actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición. g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango de ley. Además de eso, según el mismo dispositivo legal, también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Por otra parte, son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación del poder. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

Es necesario, desde luego, reconocer que los institutos de revocación¹⁰⁵ y anulación son importantes instrumentos de control interno de los actos administrativos en general, los cuales ofrecen a la Administración Pública la oportunidad de revisar sus actos de modo unilateral. Sin embargo, específicamente en los casos de transacciones tributarias, hablar de revocación unilateral del acto típicamente discrecional puede reflejar una cierta contradicción con la característica bilateral inherente al acuerdo en sí mismo. Así, la ley autorizadora de transacciones tributaria deberá garantizar un mínimo de seguridad jurídica para los acuerdos, de modo que los compromisos no puedan ser modificados unilateralmente, exceptuándose las situaciones de fraude, mala-fe y falta de cumplimiento del acuerdo.

La naturaleza jurídica atribuida a las transacciones tributarias repercutirá directamente en la posibilidad de revocación o anulación unilateral del acuerdo. Conforme vimos, referidos acuerdos son actos administrativos bilaterales no contractuales. Aunque sus raíces continúan ancladas en el suelo del derecho administrativo, la bilateralidad inherente a cualquier acuerdo genera algunas distinciones respecto de los actos administrativos típicos. En verdad, de modo general, para los actos administrativos discrecionales típicos, por ejemplo, existe la posibilidad de que la Administración tributaria cambie de postura y realice la revocación del acto por motivos de conveniencia y oportunidad, con fundamento en la consecución del interés público. Sin embargo, en las transacciones tributarias típicamente discrecionales es necesario que la posibilidad de revocación unilateral esté muy bien disciplinada en la ley autorizadora (donde es posible indicar precisamente cuales serían las hipótesis de revocación). Cuando la ley autorizadora no discipline las causas de revocación unilateral, la tendencia es que se cree un nuevo conflicto jurídico, que se llevará ante el poder judicial. Por ejemplo, el conflicto entre el interés público que supuestamente justifica el cambio de postura de la Administración dentro de su “mérito administrativo” y el principio

¹⁰⁵ En el ordenamiento jurídico español, se entiende por revocación la decisión de la Administración de cancelar jurídicamente un acto anterior. La revocación puede darse por motivos de legalidad, en el caso de que el acto está viciado de nulidad o anulabilidad, pero también por motivos de oportunidad, aunque la revocación en ningún caso podrá constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. En el ordenamiento jurídico brasileño, por su parte, el instituto jurídico de la revocación es utilizado únicamente para extinguir actos administrativos discrecionales. El Supremo Tribunal Federal brasileño tiene jurisprudencia consolidada sobre el tema en su Súmula 473: “*A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial*”.



de confianza legítima al cual la Administración tributaria debe obediencia. Así, para que sean evitados nuevos conflictos, es importante que la ley autorizadora discipline de modo taxativo las causas de revocación unilateral del acuerdo.

Conforme hemos dicho, la revisión judicial (control de legalidad) de la interpretación administrativa también es posible, ya que estaremos ante actos administrativos reglados que pueden ser invalidados (anulados) por el juez si identifica la presencia de ilicitudes. Para García de Enterría, el juez controla la aplicación del concepto legal indeterminado tanto si estima la impugnación contra la interpretación inicial que del mismo ha hecho la Administración, anulándola, como si la desestima, esto es, si entiende que la Administración ha actuado correctamente por moverse dentro del espacio del legítimo margen de apreciación (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, 2000, pág. 248/249). De este modo, el control judicial estará centralizado en los límites de juridicidad del margen de apreciación interpretativa, con el fin de evitar que tales límites sean transgredidos. No se trata, pues, de que el juez sustituya la interpretación de la Administración por la judicial, sino de identificar si esta ha transgredido los límites que la ley ha querido imponerle al establecer el concepto jurídico indeterminado de que se trata. Es pues, propiamente, en la mayor parte de los casos, un control legal negativo y en modo alguno, como se pretende, un control político o un control con criterios políticos aplicado por un órgano al que falta competencia en este campo.

En la discrecionalidad, por su parte, el aplicador del derecho tiene ampliadas sus alternativas, siendo posible elegir entre varios efectos jurídicos diferentes que podrán ser producidos según parámetros de conveniencia y oportunidad que guiarán el objeto del acto administrativo, de modo que, analizando el hecho material, podrá optar por una de las varias soluciones que son igualmente compatibles con el derecho vigente. En la discrecionalidad, el aplicador del derecho dispone de libertad para adoptar aquellos efectos que le parezcan más adecuados, sopesando las circunstancias de conveniencia u oportunidad, siempre que sean contrastables según indicadores técnicos objetivos. Aquí, las hipótesis de revisión judicial (control) están limitadas a la verificación de la observancia de los parámetros fijados en la ley autorizadora y de los elementos reglados del acto administrativo (competencia, finalidad, forma), no siendo posible que el Juez invada el ámbito de apreciación discrecional de la Administración (elementos discrecionales del acto administrativos, motivo y objeto), exceptuándose los casos de vinculación de la Administración con los motivos fijados



anteriormente por la ley o por la propia Administración (teoría de los motivos determinantes¹⁰⁶) y aquellos en los que se aprecien ilegalidades e inconstitucionalidades.

Además, es interesante observar que el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva representa un mecanismo democrático de control externo de la actividad administrativa del Estado. Todos los actos administrativos deberán seguir los parámetros del debido proceso legal so pena de anulación del acto por desvío de finalidad o desvío de poder. El principio del debido proceso legal, además de comprender un conjunto de garantías para los derechos fundamentales de los contribuyentes, es un instrumento de legitimación de la acción del Estado, de modo que, *a contrario sensu*, su violación podrá significar falta de legitimación con consecuente desviación del poder de los agentes públicos. Todos los actos administrativos ilegítimos e ilegales son posibles de ser anulados judicialmente, tras el ejercicio del derecho de accionar la intervención judicial.

El control judicial tiene su función política que nace de la propia Constitución en el llamado mecanismo de frenos y contra pesos (*checks and balances*). Desde esta perspectiva, el control judicial conforma un subsistema que tiene su origen en la estructura organizacional del Estado dibujada en la Constitución, de modo que debe garantizar el equilibrio entre los poderes constituidos, frenándose los eventuales abusos. Del Estado Patrimonialista al Estado Democrático de Derecho hay una diferencia esencial en el contexto de los actos administrativos: el deber de motivación es un criterio general aplicable a la actividad administrativa y, por consecuencia, todos los actos administrativos están sometidos a controles interno y externo.

Con respecto al control jurisdiccional de la discrecionalidad administrativa, no hay duda de que el Poder Judicial puede intervenir en todos los actos en donde se denuncie la

¹⁰⁶ La teoría de los motivos determinantes fue sintetizada por Gastón Jèze a partir de las construcciones jurisprudenciales del Consejo de Estado Francés. Según referida teoría, al declarar el motivo (causa) de la práctica de determinado acto administrativo discrecional, la administración no puede posteriormente cambiarla, de modo que, si se produce el referido cambio de fundamentación (causa), el sujeto perjudicado puede solicitar judicialmente el control del acto discrecional en el sentido de mantener la primera postura adoptada por la administración. Para nuestra investigación, la motivación discrecional de la administración estará presente en los dos tipos de transacciones tributarias, debiendo motivarse expresamente las causas (motivos) que convencieron al agente público a optar por el procedimiento consensual. Tras motivar expresamente la elección de determinado procedimiento, la Administración tendrá que seguir observando su propia justificación, so pena del acto administrativo ser objeto de revisión (judicial o administrativa) mismo siendo un acto discrecional. (MEIRELLES, 2003, pág. 182).



existencia de una posible ilegalidad, pero, además de eso, hay casos en los que la aparente legalidad esconde grados de ineficiencia que podrán ser tratados según la perspectiva del principio de proporcionalidad. Actualmente, por lo tanto, además del control de existencia y suficiencia de los motivos vinculados al objeto del acto administrativo practicado, es posible hablar de control judicial del propio objeto del acto discrecional. En realidad, el objeto de determinado acto administrativo discrecional no está totalmente libre de los límites del derecho (límites que pueden ser expresamente disciplinados en la ley autorizadora o pueden derivarse de la aplicación de principios constitucionales) y no puede ser sinónimo de arbitrariedad, que es todo aquello que se presenta como carente de fundamentación objetiva, como incongruente o contradictoria con la realidad que le sirve de base. Es deber de los agentes públicos fundamentar suficientemente sus decisiones, exponiendo de modo claro sus elecciones, de acuerdo con criterios razonables, justos, objetivos y debidamente motivados (RUBIO CORREA, 2006, pág. 103).

Dentro del ámbito de aplicabilidad del principio de proporcionalidad, por ejemplo, el Juez deberá ponderar de los valores involucrados, abordando los tres aspectos (subprincipios) inherentes a este principio constitucional: el primer subprincipio es el de la idoneidad del medio utilizado para alcanzar el resultado pretendido; el segundo, el de la necesidad de ese medio (la cual no existirá en los casos de existencia de medio menos interventor); el tercero, el principio de proporcionalidad en sentido estricto, el cual significa que cuanto más intensa sea una intervención en determinado derecho fundamental mayor peso deberán tener las razones que la justifiquen.

En España, desde la entrada en vigor de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956 los actos discrecionales no quedan excluidos del control jurisdiccional. Además, con esta ley la discrecionalidad perdió el carácter absoluto con que se le venía considerando y se rechazó el concepto de discrecionalidad como referido a la totalidad de los elementos del acto administrativo¹⁰⁷. En los Estados Unidos, por su parte,

¹⁰⁷ En este sentido, véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1978, cuando dice: “... tal tesis de discrecionalidad ha perdido el carácter absoluto que tenía con anterioridad a la reforma de la Ley de 27 de diciembre de 1956, y así el preámbulo de esta rechaza el concepto como referido a la totalidad



el control judicial del acto administrativo, en su aspecto sustantivo, surgió de la doctrina *hard look*, formulada por el Juez Loventhal, el cual llegaba a decir que los tribunales son socios de las administraciones con el objetivo de alcanzar el interés público. En el derecho administrativo francés, la apreciación judicial, en cierta medida, del mérito del acto administrativo es consecuencia de la aplicación del principio de proporcionalidad (condenación del exceso), de formulación alemana, y de la teoría del balance (proporción entre coste y beneficio). En Inglaterra resulta de la aplicación del principio de razonabilidad (DALLARI BUCCI, 2002, pág. 178/179). En realidad, la falta de razonabilidad en la actuación u omisión del funcionario público despierta el interés legítimo del ciudadano para perseguir judicialmente la corrección del acto, de modo que los daños puedan ser cuestionados judicialmente. Conforme señala Alexy:

“Fue precisamente con el fin de limitar la esfera de discrecionalidad de la Administración que encontró aplicación, por obra de la jurisprudencia del Consejo de Estado, la figura del exceso de poder, llevándose a cabo, en primer lugar, mediante la teoría de la llamada desviación del poder, concepto que deriva directamente del détournement de pouvoir de la jurisprudencia administrativa francesa, con la que ésta halló el modo de extender a los actos realizados por la Administración en virtud de sus poderes discrecionales un control de legalidad al que parecía difícil someterles” (ALEXY, 1970, pág. 330).

El Poder Judicial tiene la atribución amplia para ejercer la jurisdicción en toda clase de litigios. El principio constitucional de reserva de jurisdicción impide que por ley material o procesal se cree situación alguna que resulte en denegación arbitraria de justicia, de modo que, habiendo duda, siempre es mejor la ampliación del acceso a la justicia (FREITAS, 2002, pág. 197). En realidad, cualquier potestad de la Administración, incluidas las de carácter discrecional, está condicionada a la concurrencia de los hechos a los que se refiere y al fin del interés público al que debe atender, y solo podrá ejercerse por el órgano competente e idóneo, a través del procedimiento establecido y motivando expresamente la decisión que se

de los elementos de un acto administrativo o a este considerado como un bloque, para concretar que solo puede referirse a alguno o algunos de los elementos del acto y concluir que la discrecionalidad solo podrá admitirse cuando la Administración obre dentro de límites de legitimidad que, normalmente, vienen definidos por circunstancias objetivas; ahora bien, si esta postura legal, muchas veces relacionada con el principio de proporcionalidad, obliga a la Administración a elegir de entre las varias formas de actuar posibles, aquella que sea más adecuada a la obtención del fin legal establecido por el ordenamiento...”. Actualmente la referida Ley no está en vigor, ya que su contenido es regulado por la Ley 29/1998.



adopte. Así, es posible afirmar que los actos que reflejan potestad discrecional son perfectamente controlables judicialmente, bien en relación con los elementos reglados del acto, bien mediante indagación de vinculaciones o limitaciones impuestas por principios constitucionales, bien examinando la existencia y corrección de supuestos determinantes del despliegue de las facultades discrecionales, bien la existencia misma de la discrecionalidad (GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ, 2000, pág. 269).

Efectivamente, el control judicial se realiza a través de diversas técnicas ya consagradas por la jurisprudencia de los tribunales, tales como el control de los hechos determinantes y control de la desviación del poder. Sin embargo, para determinados casos en los cuales es necesario un análisis de la técnica óptima elegida por la Administración, la jurisprudencia todavía está en vías de evolución, siendo cada vez más constante la presencia del control de la racionalidad y razonabilidad de las decisiones discrecionales y de la sumisión de la discrecionalidad a los demás principios generales de derecho tutelados por la Constitución. De hecho, la sujeción a los principios generales del derecho sigue imperando incluso cuando la ley transfiere a la Administración una potestad discrecional, una vez que referida potestad no supone de ningún modo una libertad absoluta. Como ya hemos mencionado, los principios generales del Derecho no consisten en una abstracta e indeterminada invocación de la justicia o de la consciencia moral, ni mucho menos de la discreción del Juez, sino en la expresión de una justicia material, especificada en función de los problemas jurídicos concretos y objetivada en la lógica misma de las instituciones. No obstante, este modelo de control judicial del acto discrecional debe utilizarse con cautela, y aplicarse exclusivamente cuando la infracción de un principio sea inequívoca, o de otra forma se corre el riesgo de sustituir la decisión discrecional de la Administración por el criterio subjetivo del Juez.

El Juez, para analizar la validez de los actos administrativos, debe, necesariamente, centrarse sólo en los aspectos de legalidad y constitucionalidad, de modo que, en principio y como regla general, no debería analizar la ineficiencia de la Administración. Así, el campo de actuación del Poder Judicial tiene algunas restricciones, limitándose al análisis de la juridicidad o conformación con el derecho. De otra forma, el Juez estaría ocupando el lugar de la Administración en su tarea de indicar lo que sea de interés público relativo a la eficiencia. Sin embargo, el principio de eficacia administrativa, cuando es interpretado juntamente con otros principios constitucionales (proporcionalidad, igualdad, capacidad



económica, progresividad), puede auxiliar en la evaluación de la juridicidad de las medidas adoptadas por la Administración, viabilizando un mejor análisis de los criterios de necesidad, adecuación y razonabilidad de la acción administrativa.

El control judicial teniendo como objeto central la comprobación de que la actuación administrativa impugnada se ajusta a los dictámenes legales. Así, referida comprobación no se confunde con la valoración del acierto discrecional y político del acto administrativo. De hecho, todo control jurisdiccional presupone la necesaria existencia de parámetros jurídicos previamente definidos en el sistema normativo, es decir, ante de la ausencia de parámetros no hay control sino decisión libre, lo que supondría que el juez no juzga, sino que administra sustituyendo la voluntad del agente público. El principio de interdicción de arbitrariedad proclamado en el art. 9.3 de la Constitución española, por ejemplo, constituye uno de los principales límites constitucionales de la actuación Administrativa. Además, el principio de eficacia sirve como parámetro para el establecimiento de las limitaciones (dimensionamiento) del principio de proporcionalidad aplicado en un caso material. En el principio de proporcionalidad, el intérprete encuentra fundamento para la ponderación entre medios y fines, siempre con vistas a que se determine la proporcionalidad entre los medios utilizados y el fin obtenido. Según el principio de proporcionalidad, el control jurisdiccional de la Administración alude al sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican. Aunque normalmente este precepto se ha entendido como una alusión a la desviación del poder, su sentido es mucho más amplio y recoge la necesidad de una armonía entre los medios utilizados y la finalidad perseguida. Por otro lado, el principio de eficacia (“eficiencia” según el art. 37 de la Constitución brasileña) ofrece al principio de proporcionalidad ciertos parámetros que dibujan las fronteras de la proporcionalidad, tales como: máxima agilidad posible, utilización racional de los medios, ampliación de la accesibilidad, minimización de la burocracia, máxima seguridad jurídica, actualización (modernidad), y efectividad (presumida *a priori*). Sobre la judicialización y control de la actividad administrativa insuficientemente diligente, Juli Ponce Solé señala que “*la introducción en la legislación de procedimiento administrativo común de un estándar general de diligencia o cuidado debido debiera completarse con la introducción en la LJCA de la pretensión de nulidad de aquellas acciones que lo violen, completando el art. 29 actual, dedicado a la inactividad de la Administración*” (PONCE SOLÉ, 2019, pág. 222).



Es interesante percibir que, en el tema de la responsabilidad administrativa por no eficacia/efectividad de sus prácticas, la Administración no siempre tiene la obligación de tornar efectiva la expectativa inicialmente planteada y deseada por los ciudadanos. De hecho, las limitaciones presupuestarias hacen que el principio de “reserva de lo posible” sea una de las justificativas dadas por la Administración en los casos de ineficiencia del servicio público ofrecido a los ciudadanos. En realidad, la invocación aislada del principio de eficacia administrativa no tiene la misma potencialidad de que su utilización como parámetro delimitador del principio de proporcionalidad. En realidad, aunque no sea posible obligar a que el alcance de la Administración se agigante mágicamente, es posible que el Poder Judicial haga efectivo el control la razonabilidad de la actuación administrativa según los parámetros del principio de eficacia. En este contexto, considerando lo que se espera de la Administración y lo que la Administración puede efectivamente hacer, es posible subdividir la eficacia de la actuación administrativa en grados o niveles distintos (determinación de la responsabilidad administrativa según el deber del administrador, su grado de dedicación, el alcance de los medios y fines de su conducta). Los actos administrativos con máxima eficiencia suelen tener eficacia territorial (normatividad territorial del acto), efectividad (cumplimento/acatamiento del acto por los destinatarios) y eficiencia en sentido estricto (cumplimento de los fines del acto). De este modo, la gradación del principio de la eficacia empieza en la simple amplitud territorial y alcanza el nivel máximo con la consecución de los fines deseados por el agente administrador/legislador (eficiencia en grado máximo).

Para ubicar mejor la factibilidad de los actos administrativos deseados por los ciudadanos, parte de la doctrina suele recurrir a dos institutos moderadores: el estado de la técnica (conjunto de conocimiento técnico y científico que ofrece la posibilidad de practicar el acto deseado) y la posibilidad de realización (posibilidad de hecho y posibilidad financiera)¹⁰⁸. La eficiencia en grado máximo es exigible cuando están presentes ambos moderadores; la eficiencia en grado medio, a su vez, es exigible cuando está presente un requisito u otro; y, finalmente, solamente es posible justificar la presencia de un grado inferior de eficiencia cuando estén ausentes ambos moderadores (en tales casos, la

¹⁰⁸ Véase FRANÇA, V. R. “Eficiência administrativa na Constituição Federal”. Revista Eletrônica sobre a *Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 10, jun./ago. 2007. Disponible en: <http://www.direitodoestado.com/revista/rere-10-junho-2007-vladimir%20fran%c7a.pdf> Acceso el 25 de febrero de 2016.



Administración debe fortalecer la planificación y el incremento de las bases de los programas políticos/públicos).

El principio de separación de poderes no permite que el Poder Judicial determine cuál sería la mejor y más eficiente actuación o política pública en sustitución del Poder Ejecutivo. Pero, en su ámbito de actuación, los agentes públicos del Poder Ejecutivo pueden ser cuestionados y responsabilizados por la no observancia del principio de eficacia en sus actuaciones administrativas, ya que la eficacia es principio constitucional rector de su actuación, tal y como lo son los principios de legalidad y buena fe.

Sobre la discrecionalidad administrativa, su significado y su función, su alcance y su control judicial es importante no olvidar que se ha debatido mucho en la teoría del derecho público y se sigue debatiendo con vehemencia. En España, el control jurisdiccional sobre la actividad administrativa discrecional se ha reforzado y ha alcanzado zonas anteriormente en penumbra. A título de ejemplo, incluso con relación a la iniciación o no de actividades inspectoras (a lo mejor uno de los ámbitos donde la discrecionalidad administrativa es más elevada) han afirmado los tribunales que, aunque no existe un derecho subjetivo a ser inspeccionado o no serlo, sí existe el derecho “a una justificación y motivación razonada y razonable del porqué de una u otra situación”¹⁰⁹. Como resultado de la evolución jurisprudencial, las decisiones judiciales reflejan el deber de la Administración de motivar siempre las elecciones adoptadas en el ámbito de la discrecionalidad. Por lo tanto, podemos afirmar que el cambio jurisprudencial acompaña la transformación del antiguo modelo administrativo, antes vinculado a los privilegios de la Administración en tres aspectos fundamentales de su estructura y finalidad, como son sus sistemas normativos, competenciales y orgánicos, representando un evidente avance rumbo a la concreción eficiente de los derechos de los ciudadanos y a la consecución del interés público.

¹⁰⁹ En este sentido se pronuncia la STSJ de Castilla y León 918/2006, de 9 de mayo, que afirma “la potestad de comprobación e investigación se confiere a la administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria responda a las exigencias del principio de legalidad”; afirmando a continuación que el obligado tributario “puede formular la exigencia de que la actuación administrativa acredite que se basa en unos fundamentos acordes al derecho y persigue unos fines de interés general”. Otras sentencias son la STSJ de Castilla y León 1155/2007, de 15 de junio; las SSTSJ de Madrid 10067/2008, de 21 de febrero, y 10141/2008, de 27 de marzo; o la STSJ de la Comunidad Valenciana 362/2005, de 25 de mayo.



El tema de la motivación de los actos administrativos, independientemente de tratarse de actos discrecionales o vinculados, tiene conexión directa con la obligatoriedad de que la labor de la Administración pública siga una coherencia argumentativa. Dicha coherencia también puede ser objeto de judicialización (control judicial), puesto que los motivos expresados por el agente público deberán ser aplicados en casos equivalentes (principio de igualdad) y deberán siempre garantizar el principio de confianza y buena fe administrativas, siendo posible el control judicial de cualquier arbitrariedad administrativa traducible en ilegalidad. Conforme señala Juli Ponce Solé:

“Si bien la motivación es un elemento mixto, en parte conectado con el fondo y en parte con la forma al exteriorizar las razones de la decisión, creemos que, con relación a la transcendencia de sus vicios, y dada su íntima imbricación con el procedimiento administrativo seguido y la causa de la decisión, no debe serle de aplicación el régimen propio de los simples vicios formales. Cuando el defecto de la motivación tenga entidad suficiente para ser invalidante, deberá aplicarse el art. 48.1 de la ley 39/2015, pues como vimos, se producirá una vulneración del deber de motivación, precepto conectado con el deber de buena administración constitucional. Si además el vicio en la motivación revela una ausencia de procedimiento, porque se han omitido tramites esenciales o porque no ha existido ninguna ponderación del expediente, entonces el defecto derivará hacia el art. 47.1 e), convirtiéndose en un vicio procedimental de la máxima magnitud” (PONCE SOLÉ, 2019, pág. 220).

La Administración Pública tiene el deber constitucional de protección de la confianza y buena fe, como medio de materialización de la justicia y formación de un ambiente de lealtad y seguridad. En el ordenamiento jurídico brasileño, por ejemplo, dicha protección es disciplinada por la Ley n. 9.784, de 29 de enero de 1999 (que disciplina los procedimientos administrativos en el ámbito de la Administración Pública Federal), cuyo artículo segundo prevé como principios informadores de los actos administrativos el de la



seguridad jurídica y el de la actuación según estándares éticos de probidad, decoro y buena fe¹¹⁰.

En el ordenamiento jurídico español, por su parte, encontramos igualmente disciplinado el principio de confianza legítima, con carácter general regulado en el art. 3. e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre (Régimen Jurídico del Sector Público) e igualmente presente en la Ley 39/2015 cuando en su artículo 110 impone límites a la posibilidad de revisión unilateral de los actos administrativos. De hecho, según la referida ley “*las facultades de revisión establecidas en este Capítulo no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes*”¹¹¹.

En realidad, aunque esté previsto expresamente en la Ley reguladora de las actividades administrativas, siendo de aplicación directa en las relaciones de la

¹¹⁰ Considerando su relevancia para el contexto del control de actos administrativos en el ordenamiento jurídico brasileño, es oportuna la transcripción literal del texto original de la norma mencionada: “*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito; II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades; IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição; VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão; VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposición de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei; XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados; XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação*”.

¹¹¹ Según el Tribunal Supremo español, en su sentencia de 2 de julio de 2008 (RC 6256/2003), el principio de confianza legítima “*está relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, y comporta que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones*”. Por otro lado, es interesante verificar que, según la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2003 (RC 6383/1999), constituyen actos concluyentes de la Administración a efectos de crear la confianza legítima en el interesado: “*a) La creación por la Administración de “signos externos” que, incluso sin necesidad de ser jurídicamente vinculantes, orientan al ciudadano hacia una determinada conducta. b) El reconocimiento o constitución por la Administración de una situación jurídica individualizada en cuyo normal desenvolvimiento sea razonable creer*”.



Administración Pública, los principios de confianza legítima y de buena fe reflejan espectros subjetivos derivados del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), de modo que gozan de fuerza normativa constitucional. En este mismo sentido Patricia Díaz Rubio afirma que:

“Como se ve, el principio de la protección de la confianza legítima se aplica en materia administrativa, quedando, por tanto, las Administraciones públicas obligadas a respetarlo en su actuación. Según lo expuesto, como el principio de la protección de la confianza legítima se recoge de forma expresa en la LRJ-PAC se podría pensar que dicho principio general del derecho se aplica en materia tributaria por el carácter supletorio de la LRJ-PAC. Sin embargo, a nuestro juicio, ello no es así, ya que la protección de la confianza legítima alcanza virtualidad en materia tributaria porque es un principio general del derecho que, a pesar de que no esté recogido de forma expresa en el Texto Constitucional, encuentra su reconocimiento constitucional en el apartado 3 del artículo 9 de la CE, pues constituye una manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica” (DÍAZ RUBIO, 2014, pág. 162)

Por otro lado, el código de buenas prácticas creado para promover dentro del contexto español una relación más cooperativa entre la Administración y las (grandes) empresas, a su vez, señala que:

“Los principios de buena fe y confianza legítima que legalmente rigen el funcionamiento de las Administraciones Públicas cobran especial relevancia en el actual sistema tributario. No sólo por la mayor exigencia de su normativa, sino también porque los sistemas económicos exigen de las empresas, y especialmente de aquellas con un componente internacional, una mayor complejidad de sus operativas. En este escenario, la adecuada gestión de los riesgos inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas demanda una mayor cooperación recíproca con la Administración Tributaria.”.

Conforme ya hemos tenido la oportunidad de decir, en el contexto de las garantías de buena fe en las relaciones tributarias, la proliferación de los riesgos fiscales y la posibilidad de que dichos riesgos abarquen diferentes ordenamientos jurídicos vienen incentivando la creación de estándares de certificación de calidad fiscal de modo que se garantice la implementación de buenas prácticas tributarias, los llamados “sistemas de



gestión de *compliance* tributario”. En ámbito jurídico español, por ejemplo, la norma UNE 19602, estableció un modelo de certificación muy útil, el cual tiene potencial, por ejemplo, para servir como un elemento de prueba ante la Administración o los Tribunales de la voluntad del contribuyente de cumplir con sus obligaciones¹¹².

Para comprobar que el sistema de gestión de *compliance* tributario se ha implantado de modo eficaz, la UNE 19602 requiere que la organización realice auditorías a “intervalos planificados”. El resultado de estas deberá ponerse en conocimiento de la junta de accionistas y del consejo de administración. La norma permite que sea el órgano de *compliance* tributario¹¹³ quien realice la auditoría, aunque también podrá asignarse a otro departamento (siempre que no se audite a sí mismo) o a un tercero. Además de tales innovaciones, es interesante verificar que la norma UNE comentada también establece un mecanismo de denuncias que ayudan en el control de los actos practicados por los profesionales contratados por las organizaciones. Dentro de los mecanismos de control que se prevén para el sistema de cumplimiento tributario, la norma incluye la creación de un canal de denuncias (aunque no lo denomina así) al que puedan dirigirse, anónima o confidencialmente, personas de la propia organización o terceros. A través de este, podrán notificarse incumplimientos o “sospechas fundadas” de los mismos. La organización debe implementar procedimientos para garantizar la investigación de las comunicaciones recibidas, así como la adopción de medidas adecuadas de respuesta si se verifican.

¹¹² Según el extracto del documento UNE 19602 referida norma “*establece los requisitos y facilita las directrices para adoptar, implementar, mantener y mejorar continuamente, políticas de compliance tributario y el resto de los elementos de un sistema de gestión de compliance tributario en las organizaciones. (...) Sin perjuicio de lo anterior, esta norma UNE puede también ser de utilidad para establecer sistemas de gestión y control del riesgo tributario que, más allá del cumplimiento de la normativa tributaria aplicable, vayan dirigidos a la implementación de buenas prácticas tributarias en las organizaciones*”. La norma sigue el modelo de normalización y de los estándares internacionales recogidos en la norma [ISO 19600:2015](#) de Sistemas de Gestión de *Compliance*, así como en la ISO 37001:2017, de Sistemas de Gestión Antisoborno.

Acceso el: <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma/?c=N0061482>

¹¹³ La norma UNE 19602 exige que la organización designe un “órgano de *compliance* tributario” que impulse y supervise la implementación y eficacia del programa de cumplimiento. Para tanto debe contar con los “recursos necesarios”, ya sea financieros, tecnológicos o humanos. Además de eso, todos los profesionales técnicos en finanzas y derecho tributario contratados por tales organizaciones deben pasar por un proceso de selección y control de desempeño, siendo obligatoria la publicación de informes de *compliance* tributario periódicos que determinen, entre otros extremos, los riesgos fiscales, cómo mitigarlos e indicadores sobre el resultado de las acciones adoptadas.



El camino de las certificaciones por buenas prácticas tributarias permite prevenir las malas conductas generadoras de futuros conflictos tributarios, siendo evidente que el control preventivo es menos costoso para el Estado. El cambio de una postura represiva por mecanismos que premian las buenas prácticas ayuda en el incremento del pago voluntario de los tributos al mismo tiempo que disminuye los niveles de la litigiosidad tributaria. No sería excesivo reflexionar una posible aplicación de sistemas de certificación que permitiesen avalar la aptitud de los contribuyentes para el acceso a las transacciones tributarias. Este mecanismo de validación previa de la buena conducta empresarial permitiría, por ejemplo, una mejor valoración de las conductas tributarias, así como una mayor eficacia en los procesos de comprobación que, en este modelo, podrían tener un carácter de monitorización regular de procesos, lo cual es mucho más acorde con la naturaleza y complejidad de un número cada vez mayor de conflictos tributarios. En definitiva, el *compliance* tributario reportará a las organizaciones importantes ventajas externas al control fiscal, ya que su establecimiento mediante un conjunto de principios y valores éticos y de transparencia tributaria refleja el nivel de compromiso del contribuyente con la manutención saludable del sistema tributario.

Conforme dispone el Informe OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *“uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. El acceso rápido y tempestivo a este tipo de información brinda la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulaciones aplicables”*. En verdad, antes mismo de la norma UNE arriba referida, la Acción 12 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS) ya reconocía las ventajas que se derivan de las herramientas diseñadas para incrementar el flujo de información sobre riesgos fiscales para las administraciones tributarias y los responsables políticos.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

Todavía en el escenario de las normas supranacionales, la Directiva DAC6 “*Directive on Administrative Cooperation*” que modificó la Directiva 2011/16/UE¹¹⁴ (imponiendo a los Estados miembros el intercambio automático de información sobre operaciones empresariales internacionales, que se realicen en un marco de planificación fiscal agresiva, previa declaración de las mismas por intermediarios o contribuyentes personas físicas o jurídicas) igualmente ya establecía la necesidad de fomentar la transparencia en el contexto de la tributación.

Además de la transparencia y motivación de las decisiones, en el contexto del control judicial de los actos administrativos motivados, seguir una coherencia en el sistema de precedentes administrativos también puede ser criterio de control judicial externo. El precedente administrativo es definido por Silvia Díez Sastre como el “*acto anterior con relevancia que puede proyectar efectos jurídicos futuros, condicionando el comportamiento de distintos sujetos – los ciudadanos, los Tribunales o la Administración – en casos similares*” (DÍEZ SASTRE, 2008, pág. 70). Así, referirse a los precedentes administrativos significa reconocer la auto vinculación de la Administración Pública a sus actos y comportamientos pretéritos, lo que faculta, por consecuencia, el control judicial cuando estos paradigmas argumentativos se rompen sin justificación, o sea, sin nuevos argumentos.

No se trata de congelar las decisiones administrativas. De hecho, siguiendo el ritmo de la evolución natural de las demandas sociales, todo puede cambiar jurídicamente, pero todos los cambios de comportamiento y respecto del precedente administrativos deben igualmente ser motivados, so pena de violación directa del principio de igualdad y de la confianza administrativa. Para Eurico Bitencourt Neto: “*la auto vinculación es una reducción de la competencia discrecional hecha por la propia Administración*”, y dicha contracción suele ocurrir en cuatro hipótesis principales: i) por decisiones reiteradas de la Administración pública; ii) por fuerza del ejercicio de actuación reglamentaria; iii) en virtud de promesas

¹¹⁴ La Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, regula la cooperación administrativa fiscal en el ámbito europeo, derogando la Directiva anterior 77/799/UE, que resultaba insuficiente para las necesidades de información actuales de las administraciones tributarias y las nuevas exigencias de la globalización en materia de cooperación administrativa. Sus principales objetivos fueron el intercambio de información, previa solicitud, automático o espontáneo, y el control simultáneo de sujetos pasivos por funcionarios de varios Estados miembros. La Disposición Adicional Vigésima Segunda de la Ley General Tributaria, se encargó de incorporar al derecho positivo español las obligaciones de información y de diligencia debida, relativas a cuentas financieras, derivadas de la Directiva 2011/16/UE.



direccionadas a particulares; iv) por acuerdos o actos administrativos bilaterales (BITENCOURT, 2012, pág.51). Para nuestro estudio, este último punto merece un mayor análisis, ya que los actos participados resultantes de las transacciones tributarias deben guardar siempre coherencia con los precedentes administrativos, so pena de flagrante violación al principio de igualdad de tratamiento entre todos los contribuyentes que estén en igual situación jurídica.

Tomando como comparación el modelo español de divulgación adoptado para las consultas tributarias, por ejemplo, la principal crítica que cabe hacer a la regulación legal de referidas consultas tributarias, desde el punto de vista de los principios constitucionales de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, es la ausencia de una obligación específica de publicación de todas las consultas tributarias. Como es sabido, en el art. 86.2 de la Ley General Tributaria, tan solo se establece que el Ministerio de Hacienda “*difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión*”. En definitiva, no es posible obtener una mayor seguridad de la norma ni una más amplia previsibilidad de los efectos de su aplicación si la consulta tributaria se notifica exclusivamente al interesado, sin posibilidad de ser conocida por los demás obligados tributarios que puedan encontrarse en una análoga situación.

Conforme ya hemos tenido la oportunidad de afirmar, la presencia de mecanismos difusores de los acuerdos (ampliación para todos los casos idénticos) representa un esfuerzo obligatorio esencial para que el principio de igualdad material pueda ser integralmente garantizado. Situaciones equivalentes deben ser tratadas de modo igualitario y eso solamente será posible si los acuerdos repetitivos de casos análogos pasan a ser vinculantes para toda la Administración Pública, tras el procedimiento administrativo regulado por la ley. La aplicación de los mismos parámetros transaccionales a los casos análogos es compatible con el principio de practicabilidad, de modo que viabiliza la práctica de los fines administrativos con los menores costes sociales posibles. La practicabilidad es un principio difuso en el ordenamiento jurídico, en virtud de lo cual está permitida la utilización de medios y técnicas con el objetivo de tornar sencilla, económica y viable la ejecución de las leyes por la Administración Pública (GOMES MOREIRA, 2018, pág. 420). En este sentido, la utilización de instrumentos de transacción por adhesión colectiva en los casos equivalentes, con amplia



publicidad y transparencia, es una vía interesante para la materialización del principio de igualdad en el contexto de las transacciones tributarias.

Ahora bien, el problema mayor será la construcción de un sistema de control judicial que impida una posible actuación concertada de mala fe entre las partes de la relación tributaria. Es cierto, en primer lugar, que una actuación de mala fe concertada entre las partes del acto transaccional configuraría un verdadero acto de improbidad administrativa ante el cual sería posible la actuación directa de la Fiscalía, principalmente considerando los crímenes reflejados en las conductas dolosas practicadas. En este punto es válido mencionar el artículo 14 de la Ley brasileña n. 8.429, de 2 de junio de 1992¹¹⁵ (que disciplina las implicaciones de las improbidades administrativas), lo cual posibilita que cualquier ciudadano inicie demanda judicial contra agentes públicos que actúe con ilegalidades. Según la Ley de Improbidad brasileña, tres son los supuestos básicos principales que pueden reflejar acto de improbidad administrativa: a) actos que tengan como objetivo el enriquecimiento ilícito (obtención de ventajas patrimoniales en razón de la función pública ejercida por el funcionario público); b) actos que causen daños patrimoniales al erario público, independientemente de ser actos dolosos o culposos (que provoquen pérdidas patrimoniales, desviación de caudales públicos o dilapidación de bienes públicos); c) actos que lesionen principios de la constitucionales de la Administración Pública como, por ejemplo, lesión a los principios de legalidad, impersonalidad, moralidad, publicidad, eficiencia.

Mecanismos de control de los excesos administrativos están siempre en la tónica de las discusiones en los dos ordenamientos jurídicos (Brasil y España). En estos casos de ilicitudes, además de ser imprescindible la actuación de los órganos de control externo previstos en la Constitución, tales como el Ministerio Público (Fiscalía en España) o el

¹¹⁵ Véase la totalidad de la mencionada Ley en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm

Acceso el 12 de junio de 2019. Según el texto original de los mencionados artículos de la Ley de Improbidad Administrativa brasileña: “Art. 14. *Qualquer pessoa poderá representar à autoridade administrativa competente para que seja instaurada investigação destinada a apurar a prática de ato de improbidade. § 1º A representação, que será escrita ou reduzida a termo e assinada, conterà a qualificação do representante, as informações sobre o fato e sua autoria e a indicação das provas de que tenha conhecimento. § 2º A autoridade administrativa rejeitará a representação, em despacho fundamentado, se esta não contiver as formalidades estabelecidas no § 1º deste artigo. A rejeição não impede a representação ao Ministério Público, nos termos do art. 22 desta lei. § 3º Atendidos os requisitos da representação, a autoridade determinará a imediata apuração dos fatos que, em se tratando de servidores federais, será processada na forma prevista nos arts. 148 a 182 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990 e, em se tratando de servidor militar, de acordo com os respectivos regulamentos disciplinares. (...)”.*



Tribunal de Cuentas, sería interesante, a título de propuesta, que la propia ley autorizadora de transacciones tributaria creara órganos mixtos de control fiscal compuestos por ciudadanos, no funcionarios públicos, los cuales actuarían como verdaderos consejos fiscales imparciales con la atribución de depuración y judicialización de posibles indicios de concertación maliciosa entre las partes del acuerdo. En Brasil, por ejemplo, aunque el “Consejo Administrativo de Recursos Fiscales” tenga demasiada vinculación administrativa con el Ministerio de Hacienda, su modelo paritario podría funcionar como un guion para la construcción en la ley autorizadora de un Consejo Fiscal de las transacciones tributaria. De hecho, la paridad existente en el mencionado consejo administrativo brasileño puede ser extraída de los artículos 23, 23-A y 29 del respectivo regimiento interno, los cuales disciplinan la forma de composición e indicación de los candidatos a participantes de dicho consejo¹¹⁶.

Por último, todavía en el tema de la necesaria fiscalización de los actos administrativos en el contexto de la práctica de transacciones tributarias, no sería excesivo decir que la utilización de la tecnología disponible actualmente, a través del uso de *big data*, por ejemplo, es una tendencia que viene agregando valor en la práctica saludable de una buena administración. De este modo, un refuerzo del principio de buena administración puede y debe pasar por un análisis de riesgos basado en el uso de *big data* e inteligencia artificial. Tales instrumentos tecnológicos permiten extraer de esas grandes masas de datos

¹¹⁶ Véase la totalidad del mencionado Regimiento en: Acceso el 12 de junio de 2019.

<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf>

Según el texto original de los referidos dispositivos legales: “Art. 23. As Turmas de Julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes. (...) Art. 23-A. Ficam criadas, no âmbito das seções de julgamento, turmas extraordinárias, de caráter temporário, integradas por 4 (quatro) conselheiros suplentes, sendo 2 (dois) representantes da Fazenda Nacional e 2 (dois) representantes dos Contribuintes. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) Parágrafo único. A atuação de conselheiros suplentes em turmas extraordinárias dar-se-á sem prejuízo das demais competências regimentais a eles atribuídas. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (...) Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro recairá: I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos; II - no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais. (...)”.



informaciones precisas y en tiempo real, impulsando sistemas de alerta y prevención que actúan con considerable velocidad y eficiencia.

En el ámbito jurídico español hay que poner de relieve la Ley valenciana 22/2018¹¹⁷, de 6 de noviembre, que aborda el tema de las inspecciones generales de servicios y de los sistemas de alerta de malas prácticas en la Administración Pública, a través de la utilización de inteligencia artificial. Esta ley española tiene como puntos de partida el art. 9 del Estatuto de Autonomía, así como las leyes 2/2015, de 2 de abril de Transparencia, Buen Gobierno y Participación ciudadana y 5/2016, de cuentas abiertas. En Brasil, por su parte, también el Gobierno Federal tiene investido en inteligencia artificial y *big data* como herramientas de transparencia y auxilio al combate de ilicitudes. Con el nombre de “govdata”, se ha creado una plataforma de inteligencia para la aplicación de políticas públicas basadas en evidencias derivadas del contraste de datos e informaciones estructuradas.

En definitiva, la actividad judicial tiene un papel esencial en el contexto de las transacciones tributarias, siendo evidente que referido modelo de resolución de conflictos es complementario y no sustituye la judicialización de los conflictos que verdaderamente necesitan ser analizados por un juez. Conforme vimos, además, la adopción de la transacción tributaria es perfectamente compatible con el control judicial de los actos administrativos discrecionales y reglados. Más allá del propio control interno de los actos administrativos

¹¹⁷ Tal y como se señala en la exposición de motivos de la referida Ley 22/2018, entre las principales novedades de esta ley, cabe destacar las siguientes: “*Se dota al personal inspector de la condición de autoridad pública; se incluye la obligación de todos los órganos administrativos y del personal de la administración de la Generalitat y de su sector público instrumental de colaborar con la inspección; se refuerzan sus atribuciones y se establecen mecanismos para garantizar la eficacia de sus investigaciones y favorecer el cumplimiento de sus recomendaciones. (...) Por otra parte, en esta ley también se incluyen instrumentos avanzados para la gestión del riesgo de irregularidades y malas prácticas, desde un enfoque preventivo y transversal, basado en la colaboración entre órganos y el aprovechamiento de los datos y prácticas que genera la misma administración. La sofisticación cada vez mayor de los procesos de obtención, almacenamiento y análisis de datos representa una importante oportunidad para la prevención de irregularidades y malas prácticas. Teniendo en cuenta la protección de los derechos que las leyes garantizan, resulta factible aprovechar las posibilidades que ofrece el análisis de datos para enriquecer de forma significativa el proceso de evaluación del riesgo. Así, mediante la utilización e interconexión de los datos con los que cuenta la administración pública resulta posible detectar probables situaciones de riesgo, incluso antes de que se acaben produciendo irregularidades. Con esta nueva herramienta, la inspección de servicios puede asumir un rol similar al de compliance officer, o impulsor de cumplimiento normativo, cuya función será velar para que la actuación de la administración pública de la Generalitat, y su sector público dependiente, se ajuste a la legislación que le sea de aplicación, en función de los correspondientes reglamentos orgánicos y funcionales, siendo cada departamento, y en especial los entes del sector público instrumental, quienes ha de asumir las responsabilidades en su ámbito de actuación*”.



eventualmente afectados por un vicio de nulidad o anulabilidad, el Poder Judicial siempre será una vía posible para la tutela de los derechos de las partes en los casos de abuso de poder, mala fe, dolo o fraude a la ley autorizadora de la transacción. De hecho, cualquiera de las partes (Estado/Contribuyente) podrá accionar el control judicial cuando se produzca un acto administrativo transaccional con vicio de ilegalidad, practicado con exceso de poder, que haya transgredido el margen de discrecionalidad o cuya motivación no sea conforme con los parámetros del principio constitucional de proporcionalidad.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

CAPÍTULO 4

REFLEXIONES SOBRE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA Y BRASIL

*La verdadera enseñanza que trasmitimos es lo
que vivimos; y somos buenos predicadores
cuando ponemos en práctica lo que decimos.*
(Francisco de Asís)

1. PANORAMA GENERAL DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN OTROS PAÍSES

El análisis comparativo del derecho practicado en diferentes ámbitos jurídicos internacionales permite comprobar la gran diversidad y utilidad de los instrumentos con los que hoy en día se puede contar si se desea, realmente, implementar nuevos modelos y prácticas administrativas en el contexto de la actividad tributaria. El cambio de paradigmas puede ser fortalecido mediante la comparación de modelos y alternativas; empero, lo que verdaderamente importa en dicha comparación es identificar las peculiaridades de cada sistema, con el objetivo de evaluar de modo crítico una posible adecuación en nuestro propio ordenamiento jurídico, adecuación que, por su parte, permita desarrollar relaciones fiscales más justas y eficaces. En puridad, la observación aislada de determinado instituto jurídico puede llevar a su inadmisión o incompatibilidad en determinado ordenamiento jurídico. La mirada conjunta y crítica, por su parte, conduce a la construcción de nuevas alternativas y percepciones.

En el ámbito del derecho internacional, donde la aplicación del *soft law* actúa en paralelo con las normativas internas de los Estados y donde el derecho contractual (acuerdos internacionales) representa la principal fuente normativa, el ambiente amistoso y consensual ofrecido por los acuerdos constituye un instrumento encaminado a la búsqueda de soluciones jurídicas para las controversias. De hecho, en el derecho comparado es frecuente la existencia de figuras susceptibles de ser enmarcadas dentro del fenómeno de las técnicas



convencionales. No obstante, para el presente trabajo, merecen destaque especial los sistemas normativos internos que ya adoptan mecanismos alternativos de resolución de conflictos de naturaleza tributaria.

En el derecho continental europeo, por ejemplo, podemos hacer referencia al *accertamento con adesione del contribuente* practicado en el ordenamiento jurídico italiano, y a los acuerdos del ordenamiento alemán¹¹⁸. En Francia, por su parte, las fórmulas de reparto de las competencias para el procedimiento de revisión tienen como base la naturaleza del tributo y el objeto del conflicto, dependiendo de si la controversia del caso material tiene vinculación directa con la forma de realización del hecho imponible o su cuantificación (*contentieux de l'assiette*), o está relacionada con incongruencias relativas a la recaudación del tributo (*contentieux de recouvrement*). A través de la llamada *jurisdiction gracieuse*, en Francia es posible la reducción de tributos por medio de un sistema que atribuye a la Administración la capacidad para valorar las situaciones de los contribuyentes de forma más particularizada y transparente. En el derecho anglosajón, por último, son practicados los *closing agreements* y los *compromises* previstos respectivamente en las secciones 7121 y 7122 del *Internal Revenue Code* estadounidense, así como los *collateral agreements* y los acuerdos ante el *Appeals Office*, siendo posible citar también el *agreement* previsto en el artículo 54 del *Tax Management Act* del ordenamiento jurídico de Gran Bretaña.

En Italia, el *accertamento con adesione* es un instituto jurídico de naturaleza conciliatoria inserto en el procedimiento de gestión tributaria, posibilitando el diálogo entre los sujetos de la relación tributaria a través de un contradictorio argumentativo que tiene el objetivo de subsanar y evitar divergencias en la interpretación y aplicación de la norma tributaria. Además, hay un modelo conciliatorio paralelo sin contradictorio, la *acquiescenza*, muy parecido a las actas de conformidad españolas, el cual tiene lugar en la fase precontenciosa. La adhesión del contribuyente en estos casos implica la ausencia de

¹¹⁸ Si bien la Ordenanza Tributaria alemana sea tímida en la regulación del acuerdo entre Administración y contribuyente, sí que hace referencia a la celebración de contratos públicos al enumerar los interesados en el procedimiento de liquidación, siendo posible distinguir entre acuerdos preparatorios del acto de liquidación y acuerdos en el procedimiento de revisión.



impugnación, de manera que éste acepta el acto de *accertamento* (liquidación) practicado por la Administración, obteniendo así una reducción de las sanciones¹¹⁹.

En la normativa alemana, a su vez, dentro del procedimiento de inspección existe una práctica regulada de negociación con el contribuyente en base al parágrafo 201 de su Ordenanza Tributaria conforme la cual el Inspector actuario remite al administrado un informe previo que conduce a un acuerdo final entre las partes sobre la regularización tributaria que se produce en cada una de las situaciones particulares producidas. En realidad, el tipo de acuerdo varía en función del objeto, procedimiento y momento de su celebración. Con relación al objeto, los diferentes convenios pueden versar tanto sobre determinados elementos del tributo (elementos de cuantificación) como sobre las distintas situaciones jurídico-subjetivas (obligación tributaria principal, deberes y obligaciones formales, y potestades administrativas).

En Gran Bretaña, podemos citar el “*agreement*” previsto en el artículo 54 del “*Tax Management Act*”, siendo posible distinguir dos tipos de acuerdos que se celebran en materia tributaria. El primer se produce en el seno del procedimiento de comprobación e investigación a semejanza del concordato italiano. El segundo tipo de acuerdo cumple la función sustitutiva del recurso administrativo. En la gran mayoría de los casos predominan aquellos acuerdos que versan sobre diferentes aspectos del procedimiento de liquidación. Concretamente, tienen por objeto cuestiones de hecho o de derecho referidas a la

¹¹⁹ Según Eva Andrés Aucejo, en su estudio estadístico sobre la litigiosidad en Italia: “*Se ha experimentado una disminución del contencioso en las Commissioni Tributarie Provinciali para lo cual ha sido preciso establecer medidas de impacto con que hacer frente a la masa de expedientes pendientes de resolución, que a los anteriores ritmos de resolución no hubieran podido absorberse. El buen comportamiento que han tenido los institutos tributarios conciliativos y, sobre todo, el accertamento con adesione, permite predecir que, de seguirse la tendencia vista en los últimos años, seguirá cayendo el número de expediente que ingresen en los tribunales al año, lo que permitirá ajustar la capacidad de resolución de los mismos con el número de recursos ingresados al año más lo que, en su caso, se lleve pendiente. Hecho que, obviamente, no puede sino repercutir en una mejora de la calidad de las resoluciones adoptadas, pues se resolverá aquello que realmente requiere ser juzgado ante un tribunal. En suma, una justicia más eficaz, célere y cualificada*” (ALONSO GONZÁLEZ y ANDRÉS AUCEJO, 2017, pág. 23).



determinación de la deuda tributaria y están ubicados en el propio procedimiento de liquidación o en la fase siguiente, actuando como sustituto del recurso administrativo¹²⁰.

Las técnicas alternativas de resolución de conflictos pueden realizarse estableciendo (como de hecho se hace en algunos países), como última etapa en el procedimiento inspector, una especie de mecanismo de mediación o conciliación que consiste, por ejemplo, en la intervención del jefe de la sección de Inspección, o una tercera persona fuera de la sección de Inspección, pero dentro de la propia Administración tributaria (por ejemplo, de la sección de recursos) que, de un modo flexible y no demasiado formal, a través de discusiones telefónicas o de entrevistas personales con el contribuyente, con una breve y simple documentación del resultado, intentan llegar a un acuerdo con el mismo, que evite el litigio sobre la liquidación a practicar.

Existen también modelos que utilizan medios alternativos ya en los procedimientos de comprobación, como es el caso de los Estados Unidos. En estos casos se evitan conflictos mediante técnicas de mediación utilizadas por funcionarios de la Oficina de Recursos del IRS (*Internal Revenue Service*, es decir, la Agencia Tributaria americana) que actúan como mediadores, no ya en el propio procedimiento de revisión, que constituye su tarea tradicional, sino en la fase previa a la adopción del acuerdo de liquidación. La mejor característica de estos procedimientos es que, siendo flexibles y orales, al mismo tiempo implican un cierto grado de formalización que permite su control, disminuyendo las posibilidades de mala utilización y de abuso y garantizando al mismo tiempo sus efectos legales.

La variedad de institutos vinculados a la idea de acuerdo en el ámbito de la tributación indica que las transacciones tributarias ya se practican con una cierta normalidad

¹²⁰ Conforme señala Chico de la Cámara al describir el sistema practicado en el Reino Unido: “La Administración tributaria tiene previsto un protocolo de actuación diverso para afrontar cada caso litigioso en su contexto. Si, por ejemplo, el supuesto es rutinario y ya ha sido resuelto en un determinado sentido en ocasiones precedentes la cuestión se presenta directamente por el actuuario. Por el contrario, en los casos «complejos» o «sensibles» —por su trascendencia en términos doctrinales o de opinión pública, más allá de su cuantía— se establecen cautelas adicionales implicando a directivos —o a comités específicos como el Anti-Avoidance Board, o el Transfer Pricing Board, en los que también están representados profesionales independientes— en la decisión que se haya de adoptar. Por ejemplo, como ya se ha hecho notar, en todas aquellas propuestas de finalización del conflicto mediante acuerdo en las que se presentan más de £ 100 millones, la última palabra la tiene siempre el Tax Assurance Commissioner. Toda la política al respecto se gestiona por un comité específico denominado Tax Disputes Resolution Board” (CHICO DE LA CÁMARA, 2015, pág. 136).



en muchos países, debiendo resguardarse las características inherentes a cada ordenamiento jurídico. Empero, dadas la complejidad y peculiaridades de los diversos ordenamientos jurídicos mencionados y principalmente considerando el objeto de nuestra tesis, centralizaremos este capítulo de nuestro trabajo en el análisis crítico de los sistemas tributarios brasileño y español, donde la gran mayoría de los tributos se gestiona mediante autoliquidaciones y donde la Administración se reserva a una fase posterior de comprobación unilateral con utilización de la amenaza de imposición de sanciones progresivas, que favorecen al incremento del conflicto tributario¹²¹. Efectivamente, conforme vimos en los tres primeros capítulos de la presente tesis, la compatibilidad jurídica del instituto transaccional en el ámbito del derecho tributario practicado en los dos ordenamientos jurídicos (España y Brasil) queda evidenciada en dos planos básicos, uno más amplio (considerando los conceptos de derecho y de justicia fiscal practicados) y otro más específico (reflejado en la compatibilidad y justificación constitucional con los principios de legalidad, igualdad, indisponibilidad tributaria y justicia efectiva). Sin embargo, ha llegado el momento de verificar otra cara de la compatibilidad, es decir, su versión práctica.

2. LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA

Para que podamos analizar el escenario español y sus peculiaridades relativas a nuestro objeto de estudio, es necesario tener en cuenta que, en el ordenamiento jurídico de España, la transacción tributaria no está disciplinada en una ley de autorización específica. Hay que subrayar, inicialmente, el hecho de que la interpretación sistemática de los artículos 10, 31 y 137 de la Constitución Española refleja que, en el sentido general, las negociaciones siempre deberán respetar el ordenamiento jurídico vigente, no pudiendo adoptarse acuerdos contrarios a este. Además, el principio de indisponibilidad tributaria, por ejemplo, viene expresamente consignado en el art. 18 de la Ley General Tributaria, el cual afirma textualmente que: “*El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa*”. Por lo tanto, solamente la ley puede autorizar que la resolución de los conflictos de

¹²¹ Sobre el particular, *vid.* el trabajo de ALONSO GONZÁLEZ, L. M. INFORME: “*Propuesta para disminuir la litigiosidad fiscal en España a luz del derecho comparado*” Realizado por Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. Marzo/2014.



naturaleza tributaria sea realizada a través de mecanismos autocompositivos. Sin embargo, conforme veremos, la ausencia de una ley general específica no significa que el legislador español se haya olvidado de la importancia de introducir la práctica de los acuerdos en el universo de la tributación.

Si bien es cierto que el artículo 117.3 de la Constitución española atribuye, en exclusiva, al Poder Judicial, la función de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, como forma de resolver conflictos intersubjetivos de intereses, también es cierto que juzgar no es la única vía posible para la resolución de conflictos. En realidad, desde diversas instancias existe interés manifiesto en que se produzca el desarrollo y la utilización de las técnicas extrajudiciales de resolución de los conflictos. Lo postulan el Consejo de Europa a través de la Recomendación R (2001) 9, de 5 de septiembre, y también las instituciones de la Unión Europea, conforme la Directiva 2008/52/CE, del Parlamento.

Analizando la normativa general interna existente en el ordenamiento jurídico español, destacamos inicialmente que la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (1998) ya aseveró que *“el control de la legalidad de las actividades administrativas se puede y debe ejercer asimismo por otras vías complementarias de la judicial, que sería necesario perfeccionar para evitar la proliferación de recursos innecesarios y para ofrecer fórmulas poco costosas y rápidas de resolución de numerosos conflictos”*. Según Chico de la Cámara:

“El incremento desde hace décadas de la litigiosidad entre Administración y administrados ha derivado en la búsqueda de soluciones que sirvan para atenuar los efectos perniciosos que produce el retraso de nuestros Tribunales al objeto de resolver en un tiempo razonable los conflictos. No es de extrañar que la resolución alternativa de conflictos haya cobrado gran fuerza en la esfera del derecho público a raíz de la introducción de varios preceptos en la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que rompen con el argumento recurrente (como un prejuicio del pasado) de que, en la esfera del derecho público, gobernados por el principio de legalidad, las medidas transaccionales tienen un difícil anclaje” (CHICO DE LA CÁMARA, 2015, pág. 15).

Para la actuación administrativa en el marco jurídico español los arts. 86 y 112 de la Ley 39/2015, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como el artículo 77 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora



de la jurisdicción contencioso-administrativa, prevén el establecimiento de mecanismos que posibiliten la terminación convencional de los conflictos existentes entre los ciudadanos y la Administración.

El Consejo de Estado, en el Dictamen 3239/2003, de 18 de diciembre, determinó que la ley permite, en principio, la transacción de los derechos no económicos, previa instrucción del oportuno expediente. Además, bajo condiciones especialísimas se permite también pactar sobre los derechos económicos de la Hacienda Pública, tal y como prevén los artículos 7.3 y 10.3 de la Ley 47/2003 (Ley General Presupuestaria – LGP). De hecho, según el artículo 7.3 de la LGP española: “Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley, no se podrá pactar judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno”. Según el art. 86 de la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento común de las Administraciones Públicas, al que ya hemos hecho referencia:

“Artículo 86. Terminación convencional. 1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin. 2. Los citados instrumentos deberán establecer como contenido mínimo la identificación de las partes intervinientes, el ámbito personal, funcional y territorial, y el plazo de vigencia, debiendo publicarse o no según su naturaleza y las personas a las que estuvieran destinados. 3. Requerirán en todo caso la aprobación expresa del Consejo de Ministros u órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, los acuerdos que versen sobre materias de la competencia directa de dicho órgano. (...)”. Subrayamos.

Por otro lado, la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento común de las Administraciones Públicas, afirma expresamente que:

“Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia. 1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que



no exijan alguno de los trámites previstos en esta ley o regulen trámites adicionales o distintos se registrarán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales. 2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley: a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa. b) Las actuaciones y procedimientos de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de Seguridad Social y Desempleo. c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería. d) Las actuaciones y procedimientos en materia de extranjería y asilo.” Subrayamos.

Conforme hemos dicho arriba, la Ley 39/2015 ofrece de modo genérico una abertura general para la terminación convencional de los conflictos en donde la Administración Pública española sea parte, siendo posible cuestionar, en principio, si referida norma sería aplicable a los conflictos de naturaleza tributaria. Sin embargo, analizando las disposiciones normativas arriba citadas, es posible defender la perfecta translación de lo previsto en el art. 86 de la Ley 39/2015 al ámbito tributario, una vez que referidos acuerdos todavía siguen sin regulación específica en el ámbito de la legislación tributaria pertinente (ROMERO FLOR, 2017, pág. 13).

En el mismo sentido, señala Israel Santos Flores que: *“La posibilidad para la Administración tributaria de celebrar acuerdos con los contribuyentes tiene como fundamento la aplicación supletoria de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuyo artículo 86 regula la terminación convencional de los procedimientos administrativos. Terminación convencional que fue introducida desde 1992 por la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y que, como se verá, fue objeto de debate al suponer una posible vulneración a los principios clásicos de justicia tributaria, especialmente a la reserva de ley y a la indisponibilidad de las obligaciones tributarias”* (SANTOS FLORES, 2018, pág. 21).

De hecho, la disposición adicional primera, en su ítem 2.a, no bloquea referida translación; por el contrario, la permite de modo supletorio. Según afirma Sánchez Morón, con esa autorización del Consejo de Ministros, se puede pactar sobre los derechos de la Hacienda Pública, o sea, el art. 86.l mencionado no establece una prohibición de hacer



acuerdo, sino una limitación formal, como una garantía o cautela (SANCHEZ MORÓN, 1995, pág. 308). Del mismo modo, Parejo Alfonso señala que *“en nuestro Derecho no existe prohibición general y absoluta, expresa o implícita al ejercicio pactado o acordado de las potestades administrativas”*.

Hay que poner de relieve que la transacción en materia tributaria no puede ser confundida con los acuerdos firmados por la Administración Pública en general: hemos sostenido que la naturaleza jurídica de las transacciones tributarias no es propiamente contractual. Esto no es un problema para declarar la aplicabilidad del artículo 86 de la Ley 39/2015, puesto que hace referencia a otros actos consensuales (no específicamente contractuales).

En todo caso, la norma en análisis no puede ser considerada de aplicabilidad directa en materia tributaria, es decir, existe una necesidad de desarrollo a través de una habilitación legal específica, que en este trabajo proponemos que tenga carácter general para todos los supuestos de transacción. El consenso inherente al acuerdo administrativo estará siempre conjugado con el interés público fiscal y con los estrictos parámetros fijados en la ley autorizadora que discipline las hipótesis en que sea posible la transacción y sus efectos. Conforme señala García Lozano: *“Una de las principales problemáticas es precisamente esta, que con la concertación de un convenio no se satisfaga el interés general sino el estricto interés de las partes intervinientes - Administración/interesado -, corriendo el peligro de confundirse sus particularidades con el interés general de los ciudadanos. Debe, por tanto, el legislador de buscar una manera con la que se garantice este último y, se controle de manera más fehaciente que el mismo quede patente y defendido en los acuerdos que se realicen”* (GARCÍA LOZANO, pág. 114, 2019).

Además, conforme ya hemos dicho, el hecho de que el art. 86 de la Ley 39/2015 autorice la celebración de acuerdos en sustitución de actos unilaterales resolutorios no viene a establecer ninguna nueva forma “libre” de actuación administrativa susceptible de elección independiente y discrecional, o sea, dicho en otras palabras, la Administración no tiene una autorización legal genérica para decidir pactar cundo y como le convenga, solo podrá hacerlo cuando tenga, de modo preliminar, habilitación legal específica (PARADA VÁZQUEZ, 2015, pág. 154).



En definitiva, aunque no haya una previsión de ley única autorizadora de todos los supuestos de transacción tributaria en el escenario del ordenamiento jurídico español, es cierto decir que la ley que reglamenta el Régimen de la Administración Pública ofrece la abertura necesaria para que el tema pueda ser desarrollado en legislación específica y central o, de modo fragmentario, a lo largo de la legislación tributaria de modo no centralizado, a través de habilitaciones singulares.

En el actual escenario de crisis sanitaria y económica originada por la Pandemia del COVID-19, ya empiezan a surgir algunas propuestas de simplificación y alteración normativa en el sentido de tornar más nítidas las autorizaciones de las transacciones tributarias en el ordenamiento jurídico español. De hecho, el Consejo General del Poder Judicial propuso recientemente la modificación conjunta del art. 77.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; de los arts. 18, 155, 236 y 238 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; del art. 7 de la Ley 47/2003, de 16 de noviembre, General Presupuestaria; y adición de un art. 7 bis a la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica del Estado en materia de mediación en procedimientos tributarios¹²².

Todos los cambios propuestos siguen el mismo sentido y razonamiento, es decir, intentan hacer más directo y visible el permiso legal para los acuerdos tributarios intra-

¹²² Véase en: <http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/En-Portada/El-CGPI-reune-un-centenar-de-medidas-en-un-documento-base-preparatorio-del-plan-de-choque-para-evitar-el-colapso-de-la-Justicia-tras-el-fin-del-estado-de-alarma>. Acceso el 10 de abril de 2020. De hecho, el Consejo General del Poder Judicial propone una modificación del art. 77.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que pasaría a ser del siguiente tenor: “1. En los procedimientos en primera o única instancia, el Juez o Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, una vez formuladas la demanda y la contestación, podrá someter a la consideración de las partes el reconocimiento de hechos o documentos, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción o cuando verse sobre valoración o estimación de cantidad y, en particular, en cuestiones de materia tributaria susceptibles de negociación o acuerdo con arreglo a su normativa específica. Del mismo modo, y previa ponderación de las circunstancias del pleito, el Juez o Tribunal podrá acordar que el mismo sea derivado a mediación, suspendiendo entretanto el proceso por un plazo máximo de dos meses, resultando en este caso obligatorio para las partes acudir a la mediación, sin perjuicio de que la misma termine o no con acuerdo. De no concluir con acuerdo, una vez constatado el fracaso de la mediación o transcurrido el plazo indicado, se reanudarán las actuaciones judiciales en el estado en que hubiesen quedado y seguirá el proceso por sus trámites correspondientes. Si las partes hubiesen llegado a un acuerdo, el Juez o Tribunal dictará auto de homologación del mismo o la resolución que proceda para la terminación del procedimiento siempre que lo acordado no fuere manifiestamente contrario al ordenamiento jurídico ni lesivo para el interés público o de terceros”.



judiciales y extrajudiciales, de modo que los posibles acuerdos realizados entre los sujetos de la relación tributaria tengan reflejo procesal en las demandas judiciales que ya están en curso.

En materia de transacciones tributarias, el ordenamiento jurídico español no tiene una ley general autorizadora. El legislador español ha optado, hasta la presente fecha, por mantener una postura fragmentaria en la introducción de acuerdos entre los sujetos de relación tributaria. Según ha señalado González-Cuéllar Serrano, “*el legislador español ha optado por establecer habilitaciones singulares para cada transacción, rechazando la posibilidad de admitir, con carácter general, la celebración de transacciones en el derecho tributario, mediante el establecimiento de unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico*” (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, 1998, pág. 282).

Así, es posible identificar a lo largo de los procedimientos tributarios la presencia de algunos institutos y espacios procedimentales donde la ley hace referencia a habilitaciones singulares que autorizan una mayor aproximación entre Estado y contribuyente (ROMERO FLOR, 2017, pág. 19). En este sentido, intentaremos señalar la existencia en el ordenamiento jurídico español de una conexión de propósitos entre institutos jurídicos que están pensados para la resolución y prevención de conflictos tributarios, encuadrándolos en los dos modelos transaccionales propuestos en el presente trabajo, las transacciones interpretativas y las transacciones típicamente discrecionales.

En la primera modalidad, la interpretativa, analizaremos dos de los principales institutos que pueden servir de ejemplo de instrumentos transaccionales para la definición consensual de alcance y sentido de los conceptos jurídicos indeterminados presentes en la ley tributaria: a) los “acuerdos previos de valoración”¹²³, los cuales están subordinados a la

¹²³ Ley General Tributaria – “Artículo 91. Acuerdos previos de valoración. 1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. 2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario. 3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario. 4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de



solitud por parte del contribuyente y a la existencia de previsiones legales o reglamentarias autorizadoras; y b) las “actas con acuerdo”, que están pensadas para servir como un mecanismo que evita y pone fin al conflicto tributario, siendo posible su aplicación en los supuestos previstos por el legislador. Estos dos ejemplos iniciales, los cuales serán detallados a continuación, tienen en común la finalidad primera de determinación o fijación del sentido y alcance de ciertos conceptos jurídicos indeterminados existentes en las leyes tributarias.

De hecho, existen los acuerdos de valoración porque la ley tributaria necesita expresarse a través de conceptos jurídicos que tienen una interpretación fluida, es decir, no unidireccional, tales como el concepto de renta, de valor de mercado y de insumos industriales, por ejemplo. Esta misma necesidad de determinación conceptual es aplicada en el caso de las actas con acuerdo, en el momento que antecede a la liquidación del tributo.

Conforme hemos dicho, la necesidad de realizar una apreciación cooperativa de los hechos y la búsqueda de una estimación, valoración o medición consensuada tienen origen en la propia ley tributaria que utiliza conceptos jurídicos indeterminados que necesitan ser especificados en el análisis del caso concreto.

Por otro lado, en el contexto de las transacciones típicamente discrecionales, intentaremos demostrar la necesidad de que se estimulen los acuerdos en los ámbitos de los concursos de acreedores y en las circunstancias temporales excepcionales (crisis económicas y crisis sanitarias, por ejemplo). Además, veremos la necesidad de estimular acuerdos en los aplazamientos o fraccionamientos de pago del crédito tributario. En todos estos supuestos, destacaremos la posibilidad de aplicación de los principios de eficacia y de capacidad económica en el procedimiento recaudatorio, cuando las circunstancias de hecho reales indiquen que la mejor conducta para la Administración tributaria, incluso para el incremento recaudatorio, es dialogar con el contribuyente deudor de modo que, en circunstancias de

la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. 5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto. 6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.



graves crisis económicas y sanitarias, por ejemplo, los procedimientos ordinarios de cobranza forzosa puedan dejar paso a mecanismos de pago más compatibles con la sostenibilidad económica de los contribuyentes y del propio Estado, principalmente considerando que uno de los pilares básicos de la justicia tributaria (fiscal) es el principio de igualdad en sus dos sentidos, formal y material.

Por último, todavía con la mirada volcada hacia el ordenamiento jurídico español, destacaremos la existencia de algunos espacios instrumentales donde el legislador intenta explorar las diversas posibilidades de aproximación entre los sujetos de la relación tributaria. Efectivamente, la ausencia de una ley que establezca un régimen jurídico básico sobre la materia no ha impedido al legislador español estimular la aproximación participativa de los sujetos de la relación tributaria a lo largo de los diferentes contextos normativos que regulan los procedimientos tributarios.

En verdad, son situaciones procedimentales e institutos jurídicos que ya son practicados en el ámbito jurídico español, los cuales, aunque no puedan ser entendidos como especies de transacción tributaria en su sentido estricto, reflejan muchas características interesantes que pueden servir de espejo para una futura confección de una ley general de transacción tributaria española en el futuro.

2.1. Las actas con acuerdo

Con respecto al requisito normativo (autorización legislativa para la transacción), conforme ya hemos dicho, en el ámbito del derecho tributario español, no existe una norma general que regule las transacciones tributarias fijando parámetros mínimos generales que deban ser observados. Sin embargo, las llamadas “actas con acuerdo” ya representan un primer gran¹²⁴ paso hacia una legislación básica. Según Álvaro González Arias,

¹²⁴ Con relación a las actas con acuerdo practicadas en el ámbito jurídico español, Coronado Sierra estima que la propuesta de regularización contenida en el acta con acuerdo no puede consistir en “la fijación



“En el ámbito fiscal, esta terminación convencional de los procedimientos administrativos tiene su reflejo en las actas con acuerdo, que permiten incorporar la resolución convencional de conflictos al procedimiento tributario; en este caso, el interés público del acuerdo al que alude el artículo 86 de la LPACAP va a tener como fines fijar la controversia y poner solución de diferencias en la aplicación de la norma tributaria. Precisamente, esta es la idea de la que parte la configuración española del acuerdo fiscal, la configuración una forma más rápida y efectiva de finalizar los procedimientos tributarios (GONZÁLEZ ARIAS, 2019, pág. 73/114).

El art. 155.1 de la Ley General Tributaria española considera el acta con acuerdo como mecanismo terminativo del conflicto tributario que podrá ser aplicado en supuestos previstos por el legislador. Son tres los referidos supuestos: a) concreción de conceptos jurídicos indeterminados; b) apreciación de los hechos determinantes para la aplicación de la norma al caso concreto; y c) realización de estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes, que no pueden cuantificarse de forma exacta. Además, la utilización de las actas con acuerdo también puede ocurrir de modo combinado con otros modelos de actas inherentes al procedimiento de inspección. Esta combinación de actos también refleja el carácter fragmentario actualmente vigente en el ordenamiento jurídico español en cuanto al tema de las transacciones tributarias¹²⁵.

de una cifra sin más, sino que requerirá la explicación de los criterios, fundamentos jurídicos que se han seguido y de cuya aplicación resultará la propuesta de regularización”. (CORONADO SIERRA, 2004, págs. 662/663). En el mismo sentido, según señala Zabala Rodríguez-Fornos, la motivación en las actas de la inspección de los tributos va a actuar como límite para evitar que una actuación discrecional de la Administración se convierta en pura arbitrariedad, de modo que: “la completa libertad de la Administración para abrir o no paso al acuerdo conculcaría el principio fundamental de igualdad al permitir distintas decisiones administrativas en situaciones material o sustantivamente idénticas”. (ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, 2004, pág. 628).

¹²⁵ Expresamente, el artículo 186.8 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos - RGGIT) señala que “cuando el obligado tributario suscriba una acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos de la obligación tributaria, se procederá de la siguiente forma: a) Si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad. b) Si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el



Los tres supuestos arriba referidos tienen relación directa con el momento de interpretación y aplicación del derecho en la fase de liquidación del tributo. En realidad, hay que tener en cuenta que la propia existencia de conceptos jurídicos indeterminados en la ley tributaria genera la necesidad, en muchos casos, de una mayor aproximación del contribuyente para la correcta apreciación de los hechos determinantes para la aplicación de la norma.

En esa perspectiva, estamos de acuerdo con las palabras de Cristina García-Herrera Blanco y Pedro M. Herrera Molina, al afirmaren que las actas con acuerdo “*no permiten ninguna negociación que antes no fuera posible y legítima, sino que se limitan a formalizarla en lo que se refiere a las cuestiones dudosas dentro del margen de incertidumbre compatible con la reserva de ley en materia tributaria*” (GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA, 2005, pág. 1).

Del mismo modo, la existencia de conceptos jurídicos indeterminados en la ley también puede implicar la necesidad de acuerdos de valoración en los casos en que las valoraciones y mediciones de datos no puedan cuantificarse de forma cierta. En definitiva, los casos disciplinados en el art. 155.1 de la Ley General Tributaria, a nuestro juicio, podrían ser resumidos en único supuesto, es decir, cuando el intérprete aplicador del derecho tenga que aclarar de modo consensual el sentido y alcance de un concepto jurídico indeterminado.

acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad. c) Si respecto a los elementos regularizados en la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial, se procederá de la siguiente manera: 1º. Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya presentado su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente, además del acta con acuerdo, dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos: - Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad. - Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad. 2º. Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad resultará una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a los efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.”.



La transacción tributaria (en su sentido más amplio, es decir, en el sentido de mecanismo de entendimiento y acercamiento entre la Administración y los contribuyentes) juega un papel esencial en manos de las manos del agente público responsable de la inspección tributaria. De hecho, los acuerdos informales constituyen una característica inevitable del procedimiento de inspección (AGUDO GONZÁLEZ, 2011, pág. 28). Esto se debe a que las prácticas administrativas en el procedimiento inspector están condicionadas por dos factores que merecen atención: i) alto nivel de incertidumbre de la norma tributaria; ii) insuficiencia constante de la norma (imposibilidad de cubrir el ámbito total, cuantitativa y cualitativamente, de los hechos relevantes para la norma tributaria).

Conforme señala Israel Santos Flores: *“De manera general, la posibilidad de someter a acuerdo convencional la materia tributaria exige, como premisa fundamental, la existencia de una cuestión incierta o potencialmente litigiosa que la Administración se encuentra imposibilitada para resolver por sí misma. Se trata de casos en que la Administración tributaria es objetivamente incapaz de resolver, valiéndose de sus propios recursos, la incertidumbre fáctica o jurídica* (SANTOS FLORES, 2018, pág. 111). En el mismo sentido se pronuncia Martinoli (2008, págs. 114/115).

En realidad, la transacción tributaria puede tener como presupuesto la existencia de conflictos de intereses provocados por el propio sistema tributario. Tales conflictos, a su vez, son generados por las inevitables incertidumbres inherentes a la tributación y al proceso de subsunción de la norma tributaria a los hechos imponible. Los errores y omisiones en la aplicación del derecho tributario suelen estar vinculados a contradicciones objetivas del propio sistema normativo o, simplemente, pueden relacionarse con valoraciones erradas en el momento de subsunción de la norma.

La existencia de discrepancias interpretativas entre las partes es la *res dubia*, punto que entendemos ser requisito para el inicio de una transacción tributaria en las situaciones de conceptos jurídicos indeterminados. Con el propósito de reducir la conflictividad, la creación de un espacio convencional en la fase de liquidación de la deuda tributaria y que tiene la pretensión de ayudar en la elaboración de la propuesta de regularización fiscal representa un cierto “avance” en la aproximación o confluencia de los intereses puestos en conflicto. Conforme señala Luis Miguel García Lozano:



“A la dificultad inicial de que tuviese reflejo en la legislación vigente, se unió la resistencia que mostraron los poderes públicos – y aún hoy en día muestran – a una resolución acordada con el ciudadano interesado, lo que supone dejar a un lado el uso de la potestas imperium y de las prerrogativas que le son reconocidas; esta tendencia felizmente se venció más que por razonamientos sesudos o equilibrios de poderes, por mero pragmatismo al observar la Administración Pública que más allá de verse obligada a despojarse de la púrpura túnica del poder, optando por esta vía en el ámbito del ejercicio de la potestad tributaria podría cumplir su fin primordial que era la exacción de las cantidades debidas. Y es que por medio de un convenio en torno a un determinado expediente en este ámbito se aseguraba una colaboración por el interesado-afectado y, en consecuencia, el correspondiente ingreso que se le demandaba, aunque fuera de manera parcial. De esta manera, todos “salían ganando”, aunque fuera en parte” (GARCÍA LOZANO, 2019, pág. 100).

No obstante, el momento y los condicionantes procedimentales en que tales actas con acuerdo se producen no favorecen a la adhesión voluntaria de los contribuyentes. El momento necesariamente previo a la liquidación de la deuda tributaria no posibilita que referidos acuerdos puedan ocurrir judicialmente o en fase de recurso, por ejemplo. Conforme ya hemos defendido en el presente trabajo, es el objeto de la transacción que debe tener conexión temporal con la fase de liquidación de la deuda tributaria, de modo que nada impide que referidos acuerdos puedan ocurrir en fases posteriores.

En este sentido, la reciente propuesta de redacción del art. 155 CTN proveniente del Consejo General de Justicia¹²⁶ es exactamente la eliminación de la frase “con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria”. Además, los requisitos para acceder al acuerdo no observan el principio de igualdad material (capacidad económica), puesto que favorecen solo los contribuyentes que tienen condiciones económicas para ofrecer las garantías obligatorias. El legislador todavía condiciona la suscripción del “acuerdo” a la existencia de un depósito previo, aval de entidad de crédito o certificado de seguro de caución. En verdad, toda tentativa

¹²⁶ Propuesta contenida en el documento elaborado por el Consejo General del Poder Judicial: Medidas Organizativas y procesales para el plan de choque en la Administración de Justicia tras el Estado de Alarma.



de acuerdo debe tener como elemento básico la voluntariedad; sin embargo, al analizar el escenario reglado para el instituto del acta con acuerdo, es evidente que, al condicionar los posibles acuerdos a imposiciones tan rígidas y desfavorables al contribuyente, el legislador efectivamente cierra las puertas para un contexto que posibilite la confluencia de los intereses en conflicto.

Como ya hemos dicho, la verdadera transacción no puede traducirse en un desequilibrio significativo de los derechos y obligaciones del contribuyente. Así, es recomendable una reforma del tratamiento legislativo de las actas con acuerdo, permitiéndose una mayor flexibilización de los requisitos iniciales de acceso. Conforme afirman Cristina García-Herrera Blanco y Pedro M. Herrera Molina:

“En efecto, la regulación de las garantías contenida en el artículo 155 hace del cobro inmediato un requisito para llegar al acuerdo, con lo que excluye a una serie de contribuyentes de la posibilidad de este tipo de actas; concretamente aquellos contribuyentes que carecen de liquidez y poseen una menor capacidad económica. De esta manera la ley está admitiendo que paguen más aquellos que tienen una menor capacidad contributiva (la mera falta de liquidez no impediría obtener un crédito para realizar el pago). A nuestro juicio, no puede perderse de vista que las actas con acuerdo responden al objetivo de reducir la conflictividad, no al de asegurar a toda costa el cobro de la deuda. Por ello, creemos que deberían admitirse otras garantías -hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria- cuando no fuera posible aportar las de carácter más reforzado. Incluso sería conveniente admitir la dispensa total o parcial de garantías en los mismos casos previstos en el aplazamiento o fraccionamiento del pago” (GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA, 2005, pág.5).

Considerando la ausencia de contradictorio real y considerando la prevalencia unilateral de una propuesta que tiene origen únicamente en el ámbito de una de las partes de la relación tributaria, las actas con acuerdo, conforme hemos dicho, reflejan un mecanismo de naturaleza transaccional por adhesión que puede ser mejorado (CALVO VÉRGEZ, 2003, pág. 162). Es cierto decir que ante conceptos jurídicos indeterminados la Ley General Tributaria española permite que las partes lleguen a algún tipo de acuerdo; sin embargo, tal posibilidad de acuerdo no debería limitarse a un determinado momento procedimental (a



largo de la inspección) y tampoco debería plantearse con criterios y factores limitantes poco atractivos para la aproximación voluntaria del contribuyente a una posible invitación al consenso por iniciativa de la Administración.

El acta deberá contener no sólo lo referente a la propuesta de regularización, sino que debe incluir también la propuesta de sanción, y la conformidad del obligado con la totalidad del contenido. El problema está precisamente en el hecho que el legislador parte de la premisa de que el contribuyente efectivamente tiene una deuda (propuesta de regularización y existencia de sanciones). Siguiendo el hilo de este razonamiento, no es por azar que el actual estado de crisis sanitaria ha llevado el Consejo General del Poder Judicial a proponer modificaciones permanentes en la actual redacción de los arts. 155, 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)¹²⁷. Referidas propuestas caminan en el sentido de ampliar las posibilidades de acuerdo entre los sujetos de la relación tributaria, expandiendo el momento procedimental hoy previsto para la realización de las actas con acuerdo y disciplinando las posibles interacciones intra judiciales de los acuerdos.

No podemos olvidar que las actas con acuerdo representan actos bilaterales practicados y firmados¹²⁸ por ambos los sujetos de la relación jurídica tributaria, es decir, la protección del equilibrio de tratamiento entre referidos sujetos debería ser prevista en ley, so pena de ser poco probable la existencia de consenso en medio del exceso de unilateralismo excluyente ejercido por la Administración. En relación con el aparente conflicto existente entre las actas con acuerdo con el principio de indisponibilidad tributaria delineado en el art. 18 de la Ley General Tributaria, es importante no olvidarnos del Dictamen del Consejo de

¹²⁷ Véase en: <http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/En-Portada/El-CGPI-reune-un-centenar-de-medidas-en-un-documento-base-preparatorio-del-plan-de-choque-para-evitar-el-colapso-de-la-Justicia-tras-el-fin-del-estado-de-alarma>. Pág. 309. Acceso el 10 de abril de 2020.

¹²⁸ En definitiva, el apartado segundo del artículo 185 RGGIT expresamente indica que “*las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribir las, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate. De cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma. Si aquel no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se considerará como dilación no imputable a la Administración el tiempo transcurrido desde la fecha fijada para la firma de las actas hasta la fecha de notificación. Si el obligado tributario compareciera y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de dicha Ley. Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad*”.



Estado arriba referido, el cual ya rechazó la idea de violación del principio de indisponibilidad del crédito, contraargumentando que no hay disponibilidad en las situaciones en que el crédito tiene como origen una relación jurídica dudosa. En este punto, es válido poner de relieve que una de las propuestas del Consejo General del Poder Judicial¹²⁹ de alteración de la legislación tributaria relativa a las transacciones es precisamente la alteración de los art. 18 y 238 de la Ley General Tributaria, de modo que a referidos dispositivos legales sean incluidas las siguientes proposiciones:

- 1) Propuesta del Consejo General del Poder Judicial para nueva redacción del art. 18 de la LGT: *“Art. 18. El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa. No obstante, pendiente un recurso de reposición, una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso-administrativo contra el acto que determina el crédito tributario, si aparecen nuevos hechos o pruebas que no pudieron ser tenidos en cuenta por la Administración tributaria al tiempo de dictarlo o se producen modificaciones normativas o jurisprudenciales o nueva doctrina administrativa referente a los preceptos aplicados o bien otras circunstancias análogas, podrá aquélla, por sí o en sede judicial por medio de sus representantes procesales, llegar a acuerdos con los interesados que fijen de nuevo los hechos o pongan fin a la controversia”.*
- 2) Propuesta del Consejo General del Poder Judicial para nueva redacción del art. 238 de la LGT: *“Art. 238 (...) 3. En caso de que se alcance un acuerdo sobre extremos susceptibles de negociación conforme al artículo 18.2 de esta ley y no sea contrario al ordenamiento jurídico ni al interés público ni de tercero se homologará por el órgano económico administrativo que lo comunicará a la Administración autora del acto impugnado y al interesado. Si el acuerdo versa sobre hechos, pruebas o estimaciones que sirvieron de presupuesto del acto impugnado, la Administración autora del acto deberá dictar nuevo acto adaptado al alcance de dichos acuerdos en el plazo máximo de seis meses. Si el acuerdo pone fin a la controversia se procederá a la terminación del procedimiento por resolución que incorpore dicho acuerdo y declare finalizado el procedimiento y una vez comunicado la Administración deberá darle cumplimiento en los plazos para ejecución de resoluciones. En el caso de que órgano económico*

¹²⁹ Véase en: <http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/En-Portada/El-CGPI-reune-un-centenar-de-medidas-en-un-documento-base-preparatorio-del-plan-de-choque-para-evitar-el-colapso-de-la-Justicia-tras-el-fin-del-estado-de-alarma>. Pág. 312/313. Acceso el 10 de abril de 2020.



administrativo encuentre el acuerdo contrario al artículo 18.2 al resto del ordenamiento jurídico o lesivo del interés público o de tercero lo rechazará sin ulterior recurso, comunicándolo a la Administración autora del acto y a los interesados continuando la tramitación de la reclamación económico-administrativa”.

En realidad, existe la necesidad de que la ley establezca una mayor amplitud y aprovechamiento del instituto de las actas con acuerdo, siendo evidente que sus efectos en los procedimientos judiciales ya en curso deben ser regulados de modo que se armonicen los sistemas ordinarios y complementarios de resolución de conflictos. Es necesario percibir que las actas con acuerdo también deberían ser estimuladas a lo largo de un procedimiento judicial en curso. Conforme ya hemos afirmado, la vinculación temporal del momento del acuerdo no debe ser confundida con el aspecto temporal del objeto del acto transaccional.

El espacio consensual legalmente autorizado debe tener conexión con el contexto temporal de la calificación de los hechos y de la interpretación jurídica de la norma aplicable, o sea, debe tener conexión con la fase anterior al surgimiento del crédito tributario. Ahora bien, tener conexión con el contexto temporal no es lo mismo que decir que referida transacción solamente deba ser practicada en el exacto momento de la calificación del hecho: nada impide la realización tardía, en el ámbito judicial, de una transacción tributaria que tenga por objeto la definición de un concepto jurídico indeterminado, es suficiente que su objeto tenga relación con la fase de nacimiento del crédito. Las transacciones tributarias podrán ser extrajudiciales o intrajudiciales, siendo tarea del legislador establecer los efectos jurídicos y las implicaciones procesales de los dos ámbitos de pacificación. Conforme señala Espejo Poyato:

“Se pueden diferenciar dos tipos de transacciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes: extrajudiciales y judiciales. La meta de la primera es evitar el pleito, mientras que la de la segunda es ponerle fin a un pleito ya comenzado. Las transacciones alcanzadas a lo largo del procedimiento de resolución de recursos deben tenerse en cuenta por los funcionarios competentes para poner fin al procedimiento. Cuando se alcanza una transacción dentro de los procedimientos de recursos, administrativos o jurisdiccionales, esta debe firmarse por ambas partes, pudiendo adoptar la forma de un acuerdo vinculante legalmente entre las partes o de una decisión administrativa o jurisdiccional no susceptible de recurso, al haber sido aceptada por las partes” (ESPEJO POYATO, 2014, pág. 10).



Sin embargo, el análisis del actual estado de normativo de las actas con acuerdo refleja un gran distanciamiento entre la teoría y la práctica, siendo recomendable que la ley proceda a una actualización de referido instituto jurídico. La verdad es que la visión de la tributación como acto de imperio todavía continúa prevaleciendo hasta en los llamados “nuevos” institutos que están orientados a la cooperación del ciudadano en la actividad tributaria. En concreto, el logro del equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados parece inalcanzable con la fórmula jurídica atribuida a alguno de los nuevos institutos creados. En definitiva, no es suficiente la presencia de instintos jurídicos transaccionales, es necesario que la ley desarrolle de modo satisfactorio su potencial en el mismo ritmo que igualmente deben ser incentivados cambios de actitud en la actuación administrativa y en pensamiento de los propios contribuyentes.

2.2. Los acuerdos previos de valoración

Conforme el art. 91 LGT, de modo previo a la presentación de la correspondiente autoliquidación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria podrá solicitar que la Administración tributaria valore, en su caso concreto particular, algunos de los elementos descritos de modo poco preciso en la legislación aplicable¹³⁰. Aunque referido dispositivo legal no tenga aplicación directa (SANZ GÓMEZ, 2017, pág. 142), no hay duda de que la

¹³⁰ Conforme al art. 91 de la Ley General Tributaria española: “1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. 2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario. 3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario. 4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. 5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto. 6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo”.



fijación previa del alcance y significado de los elementos jurídicos contenidos en el texto de la ley tributaria implicará la disminución del nivel de conflictividad futura, principalmente cuando se pone de relieve el carácter vinculante de la manifestación administrativa, en tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración. Así, hay que señalar que los acuerdos previos de valoración tienen ciertas características transaccionales interpretativas, aunque en definitiva la decisión final prevalente será dada por la Administración.

En realidad, los acuerdos previos de valoración constituyen un buen instrumento introductorio para la concreción de una transacción tributaria, lo cual podría ser mejor aprovechado en una futura ley general de transacción tributaria española. Tales espacios de diálogo pueden originar una convergencia de argumentaciones, evitándose posibles conflictos de naturaleza tributaria. No obstante, no podemos negar que la característica típicamente transaccional no puede ser integralmente atribuida a este instituto de la forma como se encuentra actualmente configurado, dada su configuración como resolución unilateral (sin contradictorio), es decir, la participación de los contribuyentes en el “negocio de fijación” no refleja una verdadera relación dialogada, siempre prevaleciendo la voluntad de la Administración. Sin embargo, en este momento procedimental de la actuación tributaria, a pesar de la forma jurídica unilateral atribuida por el legislador al instituto del acuerdo previo de valoración, podemos afirmar que el estímulo a la aproximación entre los sujetos de la relación tributaria tiene la finalidad de eliminar las indeterminaciones conceptuales de la ley tributaria y obtener el aclaramiento de las cuestiones técnicas de los hechos imposables cuya complejidad inviabiliza la existencia de una previsión legislativa específica y detallada (MARTÍN QUERALT, 1996, pág. 03).

Es interesante destacar, además, que en la tramitación de dichos acuerdos previos de valoración el espacio consensual es inaugurado por iniciativa del contribuyente (hecho que no está presente en las actas con acuerdo). Es en la propia solicitud inicial del contribuyente donde serán fijadas las pretensiones y medios de comprobación de las argumentaciones del sujeto pasivo de la relación tributaria. En su solicitud inicial, el contribuyente deberá exponer su razonamiento de modo que transmita a la Administración Pública su particular entendimiento acerca de los parámetros que deben ser considerados para la valoración. En los supuestos de valoración de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo, el “acuerdo” se produce tras una solicitud del contribuyente



ofertando las condiciones de la valoración y siempre que la Administración, expresa o tácitamente, acepte dicha oferta, estando facultada para recabar de aquél “informaciones adicionales”; y si la oferta no es aceptada por la Administración en los términos en que se le hizo, el contribuyente puede retirarla ante la falta de acuerdo, o bien puede modificar las condiciones de la oferta.

En la legislación española, fue a partir de la figura de los acuerdos previos de valoración sobre operaciones vinculadas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que se generalizaron los acuerdos previos de valoración como técnica convencional (CARBAJO VASCO, 2011, pág. 105), siendo posible actualmente identificar al menos otros cinco ejemplos prácticos de los acuerdos previos de valoración (SANTOS FLORES, 2018, págs. 99/100): a) Los acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del IRPF¹³¹; b) Los acuerdos de valoración de gastos de dirección y generales de administración imputables a un establecimiento permanente¹³²; c) Los acuerdos previos de valoración de gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica¹³³; d) Los acuerdos previos de calificación y valoración de rentas procedentes de activos intangibles (patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre información de experiencias industriales, comerciales o científicas, etc.)¹³⁴; y e) Los acuerdos previos para la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un EP en el extranjero, cuando así esté establecido en un CDI que resulte aplicable¹³⁵.

En definitiva, los ejemplos prácticos conectados con la necesidad de valoraciones previas no conflictivas siempre tienen en su contexto la presencia de una ley tributaria que

¹³¹ Conforme a la disposición adicional segunda del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el R.D. 304/2004, de 20 de febrero.

¹³² Conforme a los artículos 15, último párrafo, del RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRNR; y 3 del RD 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR.

¹³³ Conforme a los artículos 35.4, inciso c, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS; y 35 del RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS.

¹³⁴ Conforme a los artículos 23, apartados 5 y 6, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS; y Capítulo X del RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS.

¹³⁵ Conforme a los artículos 18.8, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS; y 22.1 del RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el RIS.



utiliza conceptos jurídicos indeterminados que deben ser aclarados antes de su efectiva aplicación. Conforme hemos defendido a lo largo del presente trabajo académico, la utilización de referida técnica legislativa transfiere a la Administración tributaria un cierto margen de libertad interpretativa que puede convertirse en conflicto cuando no se tengan en cuenta las argumentaciones y razonamientos del otro sujeto de la relación tributaria, el contribuyente.

Los acuerdos previos de valoración y las actas con acuerdo son ejemplos de la abertura legislativa del derecho tributario español hacia el consenso interpretativo de la norma tributaria. En referidos espacios instrumentales, aunque los sujetos de la relación tributaria tengan la discrecionalidad inicial de elección (o no) del camino consensual, el objeto del acto administrativo transaccional no será determinado por una potestad administrativa discrecional. Conforme defendemos en la parte final del primer capítulo de la presente tesis, el margen de libertad interpretativa no se confunde con la discrecionalidad administrativa, siendo cierto que, en el primer caso, las partes tienen el deber de perseguir la unicidad de solución justa aplicable al caso material. Las consecuencias teóricas de referida diferenciación ya fueron señaladas en la presente tesis cuando analizamos los efectos de las transacciones tributarias y los mecanismos internos y externos de su control, siendo necesario todavía reiterar la importancia del legislador en el momento en que cree las habilitaciones para los acuerdos tributarios.

Empero, como estamos haciendo ahora un análisis práctico, haciendo un paralelo con los argumentos de nuestra tesis en el sentido de la existencia de dos especies de transacciones tributarias (transacción interpretativa y transacción discrecional), ¿podríamos encontrar en el ordenamiento jurídico español ejemplos de transacciones tributarias típicamente discrecionales? Hay casos en que la transacción tributaria tiene una justificación teórica vinculada a la idea de discrecionalidad administrativa transferida por la ley autorizadora con el objetivo de conferir mayor grado de eficiencia al ejercicio de la tributación, de modo que sea posible conciliar la sostenibilidad recaudatoria con la aplicación de los principios de capacidad económica e igualdad material. En este punto, el ordenamiento jurídico español contiene dos ejemplos interesantes que podrían aprovecharse mejor en la práctica administrativa: a) Acuerdos y convenios en el ámbito del concurso de acreedores y en las situaciones temporales excepcionales de crisis (económica y sanitaria, por ejemplo),



b) Acuerdos que tienen como único objeto la fijación de aplazamientos o fraccionamientos de pagos de la deuda tributaria ya liquidada.

2.3. Transacción tributaria en el concurso de acreedores y situaciones excepcionales de crisis

Además de las dos situaciones instrumentales ya analizadas (actas con acuerdo y acuerdos previos de valoración), las cuales reflejan un cierto grado de aproximación de los sujetos de la relación tributaria a lo largo de los procedimientos inherentes a la Administración tributaria, fruto de habilitaciones legales singulares y específicas, hay que plantear que, en España, los pagos de los créditos tributarios pueden ser objeto de acuerdos en los procedimientos relativos al concurso de acreedores y en las situaciones temporales excepcionales de crisis (económica o sanitaria, por ejemplo).

Retomando la idea de la indisponibilidad relativa del crédito tributario, es posible decir que la ley podrá autorizar un espacio de discrecionalidad vinculando referida flexibilidad a la persecución la justicia fiscal inherente a la aplicación concreta del principio de igualdad material. En la actualidad, aunque la legislación española haga referencia a la posibilidad de participación del crédito público en acuerdos tanto dentro como al margen del concurso de acreedores, la especificidad del crédito tributario todavía sigue en una zona gris productora de ineficiencias. Nuestra intención en el presente apartado es demostrar que la transacción tributaria en el contexto concursal español necesita de un mayor incentivo legislativo, que debe consistir en fortalecer el impulso normativo autorizador, principalmente por dos motivos: a) la tendencia de extinción de las preferencias del crédito tributario aunada a la falta de flexibilidad para la vía del consenso puede desembocar en una menor eficacia recaudatoria; y b) el principio de justicia tributaria vinculado a la idea de indisponibilidad de los créditos tributarios reclama una flexibilidad consensual orientada hacia el encuentro con la capacidad económica de los contribuyentes, principalmente cuando existen otros factores sociales y económicos que deben orientar la actividad tributaria.

Conforme al art. 164.4 LGT: *“El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o*



convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria. Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria”¹³⁶. La redacción de referido dispositivo legal refleja que los créditos tributarios, en el escenario de un concurso de acreedores, ya no pueden considerarse privilegiados en su totalidad. Es esencialmente importante aclarar que el contenido de referidos acuerdos singulares externos al concurso está integralmente subordinado a la terminación convencional del procedimiento concursal, pues la prohibición de pactar condiciones más favorables que las pactadas con los otros acreedores presupone la anterior terminación convencional general. Además, según el art. 280.4 de la Ley Concursal (Texto Refundido según el Real Decreto-ley n. 1/2020, de 5 de mayo), el privilegio del crédito tributario en el contexto concursal solamente podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública hasta el 50% de su importe. Aunado a referidas limitaciones, debemos considerar obviamente que los créditos tributarios clasificados como ordinarios o subordinados quedarán afectados necesariamente por el contenido del convenio general.

En definitiva, aunque sea posible la transacción tributaria en el marco de un concurso de acreedores, los acuerdos entre la Hacienda Pública y el deudor concursal no son preferentes y deberán adaptarse al concurso ya instaurado. De un modo o de otro, la

¹³⁶ En el mismo sentido, el art. 129.4 de la Ley 47/2003 establece que el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales y que, no obstante, podrá, en su caso, subscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de los procesos concursales. Para la suscripción y celebración de dichos acuerdos y convenios se requerirá autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos cuya gestión recaudatoria le corresponda, de conformidad con la Ley o en virtud de convenio, con observancia, en este caso de lo convenido. Cuando se trate de créditos correspondientes al Fondo de Garantía Salarial, la suscripción y celebración de convenios en el seno de procedimientos concursales requerirá la autorización del órgano competente, de acuerdo con la normativa reguladora del organismo autónomo. En los restantes créditos de la Hacienda Pública estatal, la atribución funcional corresponde al Ministro de Hacienda, pudiéndose delegar en los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



Administración siempre deberá permanecer atenta al convenio general producido en el ámbito concursal. En la práctica, la subordinación de la actuación consensual de Administración tributaria a los términos del convenio general hace más complejo el incentivo de prácticas consensuales externas al concurso, de modo que es más racional y viable el incremento normativo de la vía consensual dentro del proceso concursal o que la ley permita que los créditos públicos de naturaleza tributaria puedan efectivamente participar de los acuerdos extrajudiciales de pago¹³⁷.

Por otro lado, el acreedor del crédito tributario también podrá acudir al mecanismo del convenio general utilizando la totalidad de su crédito, es decir, renunciando al ejercicio del derecho de abstención. En este punto, a nuestro juicio, la legislación española podría explorar mejor esta vía del convenio general¹³⁸, regulando la posibilidad de transacción e incentivando que los acreedores públicos actúen con flexibilidad, en armonía con un eventual estado de crisis económica temporal excepcional, ya que la continuidad de las actividades económicas del deudor también debe ser entendida como un activo que se debe perseguir. Además, podrán ocurrir circunstancias de hecho que indiquen que el mejor camino para la Hacienda Pública es efectivamente renunciar a su derecho de abstención, principalmente cuando percibimos que el no ejercicio del derecho de abstención hace que el acreedor público pueda participar del convenio general con una mayor cantidad de créditos, de modo que podrá incluir referidos créditos en el cómputo de las mayorías necesarias para la aprobación del convenio. Además de esto, el ejercicio del derecho de abstención no garantiza el cobro de la deuda (LUQUE CORTELLA, 2008, pág. 197).

¹³⁷ Los acuerdos extrajudiciales de pago no pueden ser confundidos con la transacción ya que tienen la naturaleza jurídica de mediación, es decir, la propuesta de pago es realizado por un mediador externo al conflicto. Conforme señala el art. 683.2 de la Ley Concursal: “*El contenido del acuerdo extrajudicial vinculará al deudor y a los acreedores cuyos créditos no gocen de garantía real o por la parte de los créditos que exceda del valor de la garantía real, a excepción de los créditos públicos. En ningún caso, los créditos públicos, gocen o no de garantía real, podrán verse afectados por el acuerdo extrajudicial de pagos*”. Subrayamos.

¹³⁸ En realidad, el contenido de las propuestas de convenio general continúa siendo poco flexible para los créditos públicos. Según el artículo 317 de la Ley Concursal: “*Contenido de la propuesta de convenio. 1. La propuesta de convenio deberá contener proposiciones de quita, de espera o de quita y espera. La espera no podrá ser superior a diez años. 2. La propuesta de convenio podrá contener, para todos o algunos acreedores o para determinadas clases de acreedores, con excepción de los acreedores públicos, cuantas proposiciones adicionales considere convenientes el proponente o proponentes sin más limitaciones que las establecidas por la ley. 3. En la propuesta de convenio podrá incluirse la posibilidad de fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo de la persona jurídica concursada*”.



En el ámbito de la Unión Europea, debemos destacar que la jurisprudencia del TJUE ya ha evolucionado para no considerar “ayuda de estado” la flexibilización del crédito público en el contexto concursal. Conforme señala Gracia María Luchena Mozo:

“La posible pérdida de ingresos de naturaleza fiscal que sufriría el Estado como consecuencia de la aplicación del régimen de quita y espera en materia concursal, así como de la correlativa disminución de los beneficios de los acreedores, no puede justificar, por sí sola, que dicho régimen se califique de ayuda. En efecto, esta consecuencia es inherente a todo régimen legal que fije el marco en el que se organizan las relaciones entre una empresa insolvente y la masa de sus acreedores, sin que de ello pueda deducirse automáticamente la existencia de una carga económica adicional soportada directa o indirectamente por las autoridades y destinada a conceder un beneficio determinado a las empresas interesadas (LUCHENA MOZO, 2012)¹³⁹.

La subordinación de los acuerdos singulares al contexto del convenio general practicado en el ámbito concursal quedó potenciada con la reciente sentencia n. 381/2019, de 2 de julio de 2019, del Tribunal Supremo español. De hecho, con relación al tema de la pérdida de los antiguos privilegios del crédito tributario, precisamente cuando el deudor sea persona natural de buena fe y tenga solicitado el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho¹⁴⁰, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo n. 381/2019, produjo un verdadero punto de inflexión cuando hablamos en el ejercicio del derecho de abstención del acreedor público en los procesos concursales. En realidad, hasta la fecha de referida sentencia, la doctrina fijada en los Tribunales entendía que los créditos de la Hacienda

¹³⁹ Véase en: <http://ebookcentral.proquest.com/lib/uses/detail.action?docID=3213646>.

Acceso el 30 de abril de 2020. LUCHENA MOZO, Gracia María. *La Hacienda Pública en el procedimiento concursal: la aplicación del test del acreedor privado por la comisión y el Tribunal de Justicia de la UE*, Editorial Atelier, 2012.

¹⁴⁰ El beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho (BEPI) se regula actualmente en el Libro I, Título XI, Capítulo II de la Ley Concursal (texto refundido tras el Real Decreto-ley 1/2020, de 5 de mayo), introducido por el RDL 1/2015 y reformado por la Ley 25/2015 de 28 de julio. El referido Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, reglamentó el “mecanismo de segunda oportunidad”, promoviendo la reducción de cargas financieras y otras medidas de orden social. En su exposición de motivos fue señalado que: “Además, muchas situaciones de insolvencia son debidas a factores que escapan del control del deudor de buena fe, planteándose entonces el fundamento ético de que el ordenamiento jurídico no ofrezca salidas razonables a este tipo de deudores que, por una alteración totalmente sobrevenida e imprevista de sus circunstancias, no pueden cumplir los compromisos contraídos. No puede olvidarse con ello que cualquier consideración ética a este respecto debe cohererarse siempre con la legítima protección que el ordenamiento jurídico debe ofrecer a los derechos del acreedor, así como con una premisa que aparece como difícilmente discutible: el deudor que cumple siempre debe ser de mejor condición que el que no lo hace”.



Pública considerados privilegiados (hasta el 50 por 100 de su importe global según la redacción del art. 280.4 de la Ley Concursal) deberían ser incluidos en el plan de pagos general elaborado en el contexto del proceso concursal, pero las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de referidos créditos deberían seguir el trámite establecido por normativa específica, según criterios exclusivamente aplicables para los créditos de la Hacienda Pública. Así, el ejercicio del derecho de abstención podría ser considerado una buena elección para el acreedor público, ya que la Hacienda Pública tenía en su beneficio la ventaja de contar con un espacio transaccional paralelo exclusivo con relación al plan de pagos fijado en el contexto del proceso concursal, aunque referidos acuerdos paralelos permanecieran subordinados a la conclusión del convenio general concursal¹⁴¹.

No obstante, la gran novedad es que, en su reciente sentencia n. 381/2019, el Tribunal Supremo señaló expresamente que las normativas específicas sobre aplazamientos o fraccionamientos del crédito público no deben tener prevalencia con relación a los términos establecidos en el plan de pagos, es decir: *“Aprobado judicialmente el plan de pagos, no es posible dejar su eficacia a una posterior ratificación de uno de los acreedores, en este caso el acreedor público. Aquellos mecanismos administrativos para la condonación y aplazamiento de pago carecen de sentido en una situación concursal. Esta contradicción hace prácticamente ineficaz la consecución de la finalidad perseguida por el art. 178 bis de la Ley Concursal española (que pueda alcanzarse en algún caso la exoneración de la deuda), por lo que, bajo una interpretación teleológica, ha de subsumirse la protección perseguida del crédito público en la aprobación judicial. El juez, previamente, debe oír a las partes personadas (también al acreedor público) sobre las objeciones que presenta el plano de pagos, y atender solo a aquellas razones objetivas que justifiquen la desaprobación del plan”*.

Así, tras la referida Sentencia del Tribunal Supremo, al menos en relación a los créditos tributarios cuyos deudores sean personas naturales, la única vía eficiente para la Hacienda Pública parece ser el no ejercicio del derecho de abstención y la consecuente

¹⁴¹ Véase en este sentido la Sentencia núm. 604/2018 de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección 1ª) de 13 diciembre (Rollo 686/2018) o la Sentencia núm. 269/2018 del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Bilbao 6 octubre 2018 (ECLI: ECLI:ES: JMBI: 2018:3874). Igualmente, la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 7 de Barcelona de 31 enero 2018 (ECLI: ECLI:ES: JMB: 2018:2165), la Sentencia núm. 174/2018 del Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Barcelona de 2 julio (ECLI: ECLI:ES: JMB:2018:3598).



adhesión integral de los créditos tributarios al convenio general, independientemente de su clasificación como privilegiado, de modo que todos sus créditos hagan parte del plan de pagos producido en el contexto del concurso de acreedores.

Por otro lado, volviendo al caso concreto, considerando las circunstancias de crisis económica, no se puede negar que la finalidad de la conocida como Ley de Segunda Oportunidad (Real Decreto-ley n. 1/2015) fue posibilitar la rápida recuperación económica de las personas naturales endeudadas. La opción de solicitar la exoneración del pasivo insatisfecho fue pensada para frenar las indeseadas repercusiones negativas de la crisis económica, ya que es de interés público el mantenimiento del nivel de empleo, la sostenible de la capacidad económica de los ciudadanos y la recuperación de las finanzas públicas. Efectivamente, los fundamentos de la Sentencia n. 381/2019 del Tribunal Supremo están en armonía con la exposición de motivos del Real Decreto-ley n. 1/2015¹⁴²; no obstante, no podríamos dejar de destacar que, al pretender hacer una interpretación sistemática y teleológica, la referida Sentencia desconsidera el orden de prelación legal prevista en la Ley Concursal.

De hecho, adoptando una mirada más amplia, no hay problema en reconocer que la pérdida de ciertos privilegios de la Hacienda acreedora puede traer algunas consecuencias positivas, siendo posible vislumbrar incluso repercusiones recaudatorias positivas en la pérdida de ciertas preferencias que solamente ayudaban a incrementar el grado de lejanía entre Estado y contribuyentes. Sin embargo, del mismo modo que no están permitidos acuerdos contrarios a las determinaciones legales en el contexto de la resolución extrajudicial

¹⁴² Según la exposición de motivos del Real Decreto-ley 1/2015, en su parte inicial: “La economía española lleva ya algunos meses dando signos esperanzadores de recuperación y consolidando un crecimiento económico que, merced a las reformas estructurales llevadas a cabo en los últimos años, está teniendo un efecto beneficioso en el empleo y en la percepción general de la situación que tienen los ciudadanos, las empresas y las diferentes instituciones. Pero ello no debe llevar a olvidar dos cosas: la primera es que la salida de la crisis es ante todo y sobre todo un éxito de la sociedad española en su conjunto, la cual ha dado una vez más muestras de su sobrada capacidad para sobreponerse a situaciones difíciles. La segunda es que todavía existen muchos españoles que siguen padeciendo los efectos de la recesión. Y es misión de los poderes públicos no cejar nunca en el empeño de ofrecer las mejores soluciones posibles a todos los ciudadanos, a través de las oportunas reformas encaminadas al bien común, a la seguridad jurídica y, en definitiva, a la justicia. En este ámbito se enmarca de manera muy especial la llamada legislación sobre segunda oportunidad. Su objetivo no es otro que permitir lo que tan expresivamente describe su denominación: el que una persona física, a pesar de un fracaso económico empresarial o personal, tenga la posibilidad de encarrilar nuevamente su vida e incluso de arriesgarse a nuevas iniciativas, sin tener que arrastrar indefinidamente una losa de deuda que nunca podrá satisfacer”.



de los conflictos, las decisiones judiciales que tengan como objetivo equilibrar los intereses contrapuestos tampoco pueden sobrepasar los límites de la ley. En el caso concreto, debería garantizarse en todo caso el orden de prelación a efectos de pago, ya que está establecido por ley, es decir, el propio legislador indica cuáles de los créditos deberían ser satisfechos con antelación, no transfiere ningún margen de apreciación interpretativo, ni ninguna libertad discrecional al intérprete o al aplicador del derecho. Según la referida Sentencia, la interpretación de la Ley Concursal conlleva a concluir que solamente los créditos contra la masa y los créditos con privilegio general deberán ser objeto del plan de pagos, todos los demás créditos podrán ser exonerados, independientemente de su carácter público e independientemente del orden de prelación definido en la Ley Concursal¹⁴³.

En realidad, al pretender hacer una supuesta interpretación sistemática, la Sentencia desconsidera la prelación que tienen, por ejemplo, los créditos con privilegio especial, concluyendo que solamente los créditos contra la masa y los créditos con privilegio general no serían exonerados: *“En atención a estas consideraciones, entendemos que, en principio, la exoneración plena en cinco años (alternativa del ordinal 5.º) está supeditada, como en el caso de la exoneración inmediata (alternativa del ordinal 4.º), al pago de los créditos contra la masa y con privilegio general, aunque en este caso mediante un plan de pagos que permite un fraccionamiento y aplazamiento a lo largo de cinco años”*. Felizmente, la actual regulación de la exoneración del pasivo insatisfecho en la Ley Concursal fue actualizada de modo más armónico y menos conflictivo (art. 488 y 491 del texto refundido de la Ley Concursal).

En definitiva, en el concurso de acreedores, considerando los fundamentos extrafiscales (económico-sociales) que están alrededor del interés público en la manutención de la actividad empresarial y en la manutención del poder adquisitivo de los ciudadanos, entendemos que la actividad recaudatoria de la Hacienda Pública debería suponer y viabilizar el diálogo con los deudores, aunque tales transacciones solamente puedan concretarse bajo el velo homologatorio judicial. Sin embargo, hay que tener en cuenta que todos, incluso el juez, deben observar los límites descritos en la ley, so pena de la buena flexibilidad

¹⁴³ Conforme el art. 318.2 de la Ley Concursal española, al regular la forma de terminación del concurso a través de la vía del convenio general, en ningún caso la propuesta podrá consistir en la alteración de la clasificación de créditos establecida por la Ley. Subrayamos.



convertirse en fraude de ley. Por otro lado, hay que reconocer también que la propia Administración tributaria no entendió el espíritu del Real Decreto-ley n. 1/2015: su actuación de resistencia y presentación de recursos judiciales contribuyó al conflicto llevado al Tribunal Supremo. Todo podría ser diferente, incluso con repercusiones recaudatorias positivas para la Hacienda Pública. En realidad, aunque la respuesta legislativa excepcional deba ser practicada por la vía instrumental del Real Decreto-ley, a nuestro juicio hace falta una legislación que conforme de modo estructurante y basilar las posibilidades de transacciones tributarias en el escenario del ordenamiento jurídico español.

De hecho, en el contexto de una transacción tributaria, la terminación dialogada de conflictos reflejará espacios de autocomposición compatibles con el derecho vigente, ya que la facultad del acuerdo existe en favor del derecho, no en su contra. Deben garantizarse los límites legales disciplinados por la ley autorizadora o por las autorizaciones singulares, y esta es la principal atribución de los jueces en el contexto de los actos transaccionales, garantizar la observancia de los límites legales.

En el caso de la Sentencia 381/2019 está claro que en ningún momento hubo incentivo judicial para la solución consensuada, tampoco los jueces que actuaron a lo largo del proceso reflejaron en sus decisiones la importancia de introducir técnicas transaccionales para evitar o solucionar el conflicto. En realidad, la terminación del concurso mediante un convenio debería ser traducida en la posibilidad de un acuerdo con la Hacienda Pública, un acuerdo que incluso podría garantizar el orden de prelación de los créditos existente en la Ley Concursal y garantizar la observancia de las razones extrafiscales que sirven de fundamento a la propia existencia del Real Decreto-ley n. 1/2015.

La naturaleza negocial (acuerdo) debe ser puesta en práctica en el ámbito concursal, siendo posible, por ejemplo, extraer la necesidad de referida perspectiva del art. 8 del reciente Real Decreto-ley n. 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia¹⁴⁴. Siguiendo igual

¹⁴⁴ Conforme el artículo 8 de referido Real Decreto-ley: “*Artículo 8. Modificación del convenio concursal. 1. Durante el año siguiente a contar desde la declaración del estado de alarma, el concursado, podrá presentar propuesta de modificación del convenio que se encuentre en periodo de cumplimiento. A la*



razonamiento, la exposición de motivos del Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo señala que:

“El derecho concursal se reivindica como una herramienta fundamental para la conservación de tejido empresarial y empleo; y de ello es consciente el legislador y la propia Unión Europea que ha desarrollado una importante iniciativa normativa a través de Directivas como la mencionada inmediatamente antes. Esta finalidad conservativa del derecho concursal se manifiesta no solo a través de normas con vocación de permanencia como el presente texto refundido, sino que en el contexto de la crisis sanitaria originada por el COVID-19 también se han adoptado medidas urgentes, de naturaleza temporal y extraordinaria, con incidencia en el ámbito concursal”.

Además del escenario del concurso de acreedores, las circunstancias temporales y excepcionales de crisis económica y sanitaria por sí mismas ya reflejan la necesidad de una legislación básica preexistente, que pueda ser invocada de modo rápido, cuando precisamente el tiempo es un elemento esencial que merece ser considerado. En la actual crisis sanitaria provocada por el rápido contagio del COVID-19, por ejemplo, siempre quedamos con la sensación que las medidas previstas en los reales decretos de emergencia son insuficientes para cubrir las crecientes y urgentes necesidades de las actividades productivas directamente afectadas por la paralización abrupta del comercio¹⁴⁵. Empresas y ciudadanos podrían ya tener una cierta estabilidad previa fijada en una legislación básica general que pudiese ser

solicitud deberá acompañar una relación de los créditos concursales que estuvieran pendientes de pago y de aquellos que, habiendo sido contraídos durante el periodo de cumplimiento del convenio no hubieran sido satisfechos, un plan de viabilidad y un plan de pagos. La propuesta de modificación se tramitará con arreglo a las mismas normas establecidas para la aprobación del convenio originario, si bien la tramitación será escrita, cualquiera que sea el número de acreedores. Las mayorías del pasivo exigibles para la aceptación de la propuesta de modificación serán las mismas que las exigidas para la aceptación de la propuesta del convenio originario, cualquiera que sea el contenido de la modificación. En ningún caso la modificación afectará a los créditos devengados o contraídos durante el periodo de cumplimiento del convenio originario ni a los acreedores privilegiados a los que se hubiera extendido la eficacia del convenio o se hubieran adherido a él una vez aprobado, a menos que voten a favor o se adhieran expresamente a la propuesta de modificación. 2. El juez dará traslado al concursado de cuantas solicitudes de declaración del incumplimiento del convenio se presenten por los acreedores dentro de los seis meses a contar desde la declaración del estado de alarma, pero no las admitirá a trámite hasta que transcurran tres meses a contar desde que finalice ese plazo. Durante esos tres meses el concursado podrá presentar propuesta de modificación del convenio, que se tramitará con prioridad a la solicitud de declaración de incumplimiento. 3. Las mismas reglas serán de aplicación a los acuerdos extrajudiciales de pago.”. Subrayado propio.

¹⁴⁵ El reciente Real Decreto-ley n. 7/2020 de 13 de marzo de 2020, por el que son disciplinadas medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, es un buen ejemplo de esta sensación de insuficiencia.



activada en las situaciones excepcionales. Una ley de transacciones tributarias que, entre tantas modalidades, ya regulase los posibles acuerdos en supuestos de urgencia sanitaria, por ejemplo, de modo que todo el sistema tributario no precisase pasar por modificaciones que se aprueban sin previo debate, principalmente considerando que, en tales situaciones urgentes, es normal que no haya espacio ni tiempo para debates políticos.

En realidad, todos nosotros, ciudadanos, incluso los agentes públicos, contribuimos a la permanencia de este estado de cosas cuando no cambiamos el paradigma a través del cual interpretamos la realidad. Efectivamente, con los medios tecnológicos actuales y considerando la existencia de un flujo de información cada día más rápido y eficiente, la Administración tributaria tiene todas las condiciones instrumentales para saber exactamente cómo medir y cómo clasificar el real estado de sus créditos, de modo que es perfectamente posible tener una clasificación según el grado de recuperabilidad¹⁴⁶. Con base en tales informaciones y con observancia en el principio de eficacia, la Administración tributaria podrá valorar en cada caso qué conducta debería incentivarse: una conducta unilateral volcada hacia la conflictividad y la recaudación forzosa, o una conducta consensuada, con la utilización de técnicas transaccionales. Conforme veremos, en los últimos años, Brasil está dando largos pasos hacia la aplicación de una postura más conectada con la realidad de los hechos, no con la intención de limitarse a exonerar al deudor insolvente de sus deudas, sino de graduar su actuación según criterios de eficiencia vinculada a la idea de garantizar la observancia del principio de capacidad económica. Cuando la Administración no cambia su postura, el poder judicial será la única vía para la solución del conflicto.

2.4. Transacción y los aplazamientos y fraccionamientos del crédito tributario

Conforme hemos dicho arriba, además de los acuerdos producidos en el contexto de los concursos de acreedores y de situaciones excepcionales de crisis, los aplazamientos o

¹⁴⁶ Conforme veremos, este procedimiento previo de clasificación de los créditos según la recuperabilidad está siendo puesto en marcha en Brasil. Su utilización ha servido para que la Administración Tributaria brasileña module su actuación según estándares de eficiencia, de modo que para las situaciones diferenciadas de créditos con bajo grado de recuperabilidad no se practiquen los mismos mecanismos de recaudación que con los créditos que reflejen alto índice de recuperabilidad.



fraccionamientos consensuales del crédito tributario constituyen también situaciones donde podría buscarse el acuerdo entre los sujetos de la relación tributaria. Son espacios instrumentales donde el legislador podría transferir un cierto margen de discrecionalidad a los agentes públicos con la finalidad de que la recaudación del impago tributario pueda ser realizada de modo sostenible y más eficiente, siempre con observancia del principio de igualdad material (capacidad económica).

En el tema de los aplazamientos solicitados por el contribuyente deudor, los artículos 46 a 54 del Real Decreto 939/2005, de 25 de julio (Reglamento General de Recaudación – RGR) y los artículos 65 y 82 de la Ley General Tributaria establecen un procedimiento de aplazamiento que mezcla la iniciativa del contribuyente con un margen de apreciación de la Administración. La ley permite un cierto juego de oferta y aceptación, de modo que tras la solicitud del contribuyente sigue una resolución positiva o negativa que, en el primer de los casos, puede no corresponder a lo solicitado, siendo posible a la Administración cambiar los plazos y condiciones.

En todos los casos mencionados, además del análisis de riesgos inherente a la construcción cooperativa de una decisión, la ley solo debe autorizar a la Administración a pactar en los supuestos en que la tutela del interés fiscal indique que el mejor camino para la garantía del equilibrio económico-financiero de las partes sea el diálogo. Además, la Administración solamente puede decidir de modo razonable sobre el plazo que debe conceder para el pago cuando dispone de informaciones y estudios técnicos previos, que reflejen una clasificación de sus créditos según el grado de recuperabilidad. Referida clasificación es necesaria para que las opciones discrecionales de la Administración tributaria puedan ser justificadas según criterios de conveniencia y oportunidad, con los cuales sea posible indicar la viabilidad de los acuerdos para conferir mayor eficiencia recaudatoria. La utilidad de tener tales clasificaciones previas queda evidenciada también por la posibilidad de incentivar administrativamente transacciones en masa, a través de instrumentos de adhesión. Por otro lado, la aproximación con el contribuyente es necesaria para que sus argumentos de hecho sean efectivamente contrastados y comprobados, garantizándose el contradictorio con el diálogo tendente al consenso.

La transferencia de discrecionalidad en este ámbito de actuación administrativa, sin considerar factores técnicos indicativos de que el método transaccional sea el más adecuado, puede hacer que las eventuales concesiones de la hacienda pública sean confundidas con las



llamadas “ayudas de Estado” en el contexto jurídico de la Unión Europea. Sin embargo, cuando la Administración tributaria tiene medios instrumentales transparentes y fiables que reflejan que la concesión de aplazamientos o fraccionamientos ayudan a incrementar la recaudación, no hay razones para pensar que la actuación consensual del Estado estaría violando las reglas de competencia del mercado común europeo, principalmente cuando tales posturas administrativas se ofrecen de modo igualitario para todos los contribuyentes que estén en iguales circunstancias de hecho. Además, para los contribuyentes que ordinariamente no necesitan acudir a dichos aplazamientos o fraccionamientos quedará garantizado el derecho de acudir a una transacción cuando lo necesiten. La observancia del principio de capacidad económica en el contexto recaudatorio confiere a los contribuyentes ordinarios, que no suelen necesitar de los aplazamientos o fraccionamientos como mecanismo de pago, la posibilidad de que, en caso de que lo precisen, el sistema jurídico les garantizará el mismo tratamiento.

En todos estos supuestos de hecho deben equilibrarse los intereses de las partes en el escenario fértil de la transacción. En todos ellos, la Administración debe fijar su atención en cómo satisfacer de modo eficiente el interés fiscal puesto en juego. Pero esto solamente será posible tras el establecimiento de autorizaciones legales específicas que definan los parámetros que deben seguirse. Las argumentaciones y comprobaciones de los contribuyentes deben acompañar su solicitud de aplazamiento, de modo que, tal y como ocurre con los acuerdos previos de valoración, el contribuyente tenga en su solicitud inicial la oportunidad de informar a la Administración de su actual y real situación económico-financiera. De hecho, entre los muchos datos y documentos que el contribuyente debe presentar en el momento de su solicitud hay que destacar especialmente: a) las causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, b) los plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita; y c) la garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 LGT.

En el contexto de tales aplazamientos consensuales, las garantías ofrecidas por el contribuyente juegan un papel fundamental para la aceptación de la Administración. Así, en materia de aplazamientos y de las garantías ofrecidas por el contribuyente, la forma del pago fraccionado y la propia cantidad de fracciones pueden ser perfectamente objeto de transacción, siempre con miras al verdadero equilibrio entre la capacidad contributiva y el interés fiscal a ser tutelado en el caso concreto. Conforme el art. 82.2 LGT, la Administración



tributaria podrá dispensar total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías necesarias a los aplazamientos en los casos siguientes: a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria; b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente; c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.

Además, conforme el artículo 52.2 RGR, en las resoluciones que concedan aplazamientos podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante. De hecho, es posible establecer condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. De igual forma, podrá exigirse y condicionarse el mantenimiento y eficacia del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento a que el solicitante se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias durante la vigencia del acuerdo.

Por fin, todavía en materia de aplazamientos consensuales, hay que señalar que, a través del apartado octavo del artículo 5 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modificó el apartado quinto del artículo 155 LGT, con el objetivo de flexibilizar el régimen de pago de las actas con acuerdo, permitiendo que los pagos puedan realizarse también mediante la figura del aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado mediante la constitución de aval o certificado de seguro de caución.

2.5. Espacios procedimentales de aproximación entre Estado y Contribuyente

Además de los acuerdos de valoración, actas con acuerdo, acuerdos en el contexto del concurso de acreedores, en situaciones excepcionales de crisis y en las circunstancias legales en que son permitidos los aplazamientos o fraccionamientos consensuales, conforme

ÁMBITO- PREFIJO**GEISER****Nº registro****000008745e2000019409**

CSV**GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de****DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN****<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>**

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO**18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular**

veremos en este apartado, en varias otras situaciones específicas, a lo largo de los procedimientos tributarios, hay previsión de actos participativos que, aunque no se puedan calificar de transacción, reflejan verdaderos incentivos para que de la aproximación de los sujetos de la relación tributaria fructifiquen soluciones consensuales en la aplicación del derecho tributario español.

En las situaciones en que el agente público tenga que interpretar unilateralmente conceptos jurídicos indeterminados, por ejemplo, el conflicto de naturaleza tributaria suele tener origen en el hecho de que, como regla, el resultado de la interpretación unilateral refleja solamente las consideraciones de uno de los sujetos de la relación tributaria (el Estado), ya que en tales casos no se ofrece al contribuyente la oportunidad previa de argumentar en defensa de su percepción concreta de cuál sería la mejor traducción interpretativa para el concepto jurídico indeterminado. Es decir, el conflicto aquí suele tener origen en una postura unilateral y no participativa. En realidad, a lo largo de los procedimientos tributarios, los contribuyentes son llamados a ejercer sus derechos de contradictorio y defensa, pero la gran cuestión es saber en qué medida el diálogo entre las partes está siendo efectivamente garantizado, ya que el diálogo debería ser incentivado en el momento previo a la decisión administrativa. En el tema de la interpretación y aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados no es suficiente establecer un sistema que posibilite el ejercicio del derecho a través de medios procesales de impugnación, principalmente cuando los litigios administrativos son inicialmente decididos unilateralmente por la Administración tributaria. Mucho más que recursos e impugnaciones, es necesario que la legislación tributaria establezca espacios deliberativos volcados al consenso.

En la práctica de la actividad tributaria española, aunque se pueda garantizar un cierto grado variable de diálogo previo a la determinación de la deuda mediante liquidación a través de las informaciones públicas, consultas tributarias¹⁴⁷ y actas con acuerdo, la verdad es que, en la gran mayoría de los casos, cuando el concepto jurídico indeterminado se

¹⁴⁷ En las consultas a la Dirección General de Tributos, el art. 66.3 del RD 1065/2007 español prevé que junto con la solicitud se incluyan “datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria”, lo cual podría incluir la propuesta de interpretación del obligado. Por otra parte, en las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria pueden ser sometidas previamente a información pública, conforme art.12.3 LGT in fine.



concreta vía interpretación unilateral, por ejemplo, no existe intervención simultánea de los particulares que, si no están de acuerdo, se ven abocados a generar el conflicto para poder exponer su postura ante los órganos de revisión o los tribunales.

En la actualidad, el exceso de utilización legislativa de los conceptos jurídicos indeterminados exige un gran esfuerzo interpretativo ya que, en tales casos, se transfiere a los agentes aplicadores del derecho la responsabilidad de actuar con un cierto grado de libertad o margen de apreciación. Considerando que son dos los sujetos de la relación tributaria, es naturalmente sensato permitir que dicho margen de apreciación pueda ser compartido antes de que se genere un conflicto de pretensiones. En el estudio del contexto de la excesiva utilización de conceptos jurídicos indeterminados, Chico de la Cámara afirma correctamente que *“la abundancia de estos términos produce una falta de plenitud en la ley, consecuencia de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad, lo que supone que los términos empleados por el legislador pueden ser llenados con distintos contenidos”*¹⁴⁸ (CHICO DE LA CÁMARA, 2015, pág. 25). No es excesivo concluir que eso genera varias discrepancias sobre los diferentes contenidos que deben darse a estos conceptos. En este punto, la transacción tributaria puede ser un importe instrumento preventivo de conflictos.

En verdad, en la actividad tributaria, el obligado tributario tiene la facultad de definir y valorar los elementos del hecho imponible y, de hecho, debe hacerlo cuando practica la autoliquidación. En el contexto del ordenamiento jurídico español, por ejemplo, la idea de coparticipación activa de los sujetos de la relación tributaria puede ser perfectamente identificada en la lectura del art. 88.1 LGT, el cual dice textualmente que *“la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias”*. Sin embargo, en el procedimiento inspector, la facultad jurídica de definir y valorar los elementos del hecho imponible que no tengan una expresión concreta y cuantificable continúa siendo del acreedor, o sea, de la Administración. La transacción

¹⁴⁸ Para el referido autor, los conflictos pueden surgir, y de hecho surgen, en cualquier momento durante el procedimiento de inspección, que por naturaleza es altamente conflictivo. Por ello, no cabe duda de que muchos de estos conflictos podrían y deberían resolverse durante dicho procedimiento, antes de alcanzar un carácter más formal, que los lleve a la fase del recurso administrativo. Una buena formación y una actitud razonable por parte de los inspectores son quizá los elementos más importantes para conseguir este objetivo.



tributaria en ese contexto puede actuar como una importante clave de horizontalidad de dicha facultad jurídica, de modo que la incertidumbre generada por la propia ley y reforzada por la posibilidad de distintas apreciaciones unilaterales de la Administración sería sustituida por una concreción participativa de la norma, siendo cierto que la propia ley autorizadora de la transacción podrá definir mecanismos de difusión de los resultados de dichas transacciones para garantizar el principio de igualdad. En definitiva, la sustitución de una actuación unilateral de la Administración por un contexto consensual implica evitar que el conflicto sea transformado en litigio.

Adoptándose una perspectiva más genérica, pero acercándonos al ámbito tributario, incluso teniendo en cuenta la ausencia de conexión directa y textual con las disposiciones contenidas en la Ley 39/2015, es posible verificar en la legislación española la existencia de algunas disposiciones normativas que, de un modo u otro, con mayor o menor grado de intensidad, reflejan ciertas características transaccionales en el sentido de conferir una mayor aproximación entre los sujetos de la relación tributaria. En tales supuestos la aproximación de los sujetos de la relación tributaria tiene por objetivo, por ejemplo, eliminar incertidumbres inherentes al procedimiento de aplicación del derecho tributario (como ocurre en los casos de las consultas tributarias, por ejemplo).

En el tema de los espacios de aproximación de los sujetos de la relación tributaria adoptándose como escenario el ordenamiento jurídico español, es interesante recordar que la Ley General Tributaria, en su art. 34.1.a), incluye expresamente como el primero de los derechos y garantías de los obligados tributarios el derecho a ser informados y asistidos por la Administración sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La importancia de dicha previsión está en su integral compatibilidad con el hecho de que en el sistema fiscal español la gestión fiscal tributaria recae principalmente sobre los propios obligados tributarios, razón por la que el derecho de los contribuyentes de ser informados y asistidos refleja especial relevancia.

Todavía en materia del derecho de ser informado y de la prevención de los conflictos de naturaleza tributaria, destacamos la existencia en ordenamiento jurídico español del instituto jurídico de las consultas tributarias. Aunque referido instituto jurídico no refleje ningún acto transaccional, cuando verificamos su procedimiento y su finalidad intrínsecos, percibiremos que su práctica tiene también la finalidad de evitar posibles conflictos interpretativos originados de la propia complejidad de la norma tributaria. Es cierto que la



última palabra en referidas consultas es de la Administración, pero también es cierto que en el interior de la propia consulta el contribuyente tiene la oportunidad de relatar las causas de sus indagaciones de modo a influenciar el razonamiento final de la Administración. En definitiva, hay espacio para la confrontación de argumentos. Según correctamente afirman Luis Manuel Alonso Gonzáles y Eva Andrés Aucejo:

“La consulta tributaria escrita puede definirse como el derecho de cualquier obligado tributario a solicitar a la Administración tributaria que le informe acerca de cuál es la interpretación administrativa aplicable a un determinado supuesto, quedando la Administración tributaria vinculada por el sentido de la contestación. De este modo, la obligación de contestar junto con el deber de la Administración de respetar los criterios emanados de la consulta sirve no solo al principio de seguridad jurídica sino, particularmente, a los principios de buena fe y confianza legítima” (ALONSO GONZÁLEZ y ANDRÉS AUCEJO, 2017, pág. 42).

Teniendo en cuenta esta normativa, una futura ley española autorizadora de transacciones tributarias podría prever la apertura de espacios comunicativos donde el contribuyente pueda participar de modo más activo en las resoluciones e interpretaciones de la Administración tributaria, aprovechándose, por ejemplo, los institutos jurídicos ya existentes, como el de la consulta tributaria escrita, el de las actas con acuerdo y el de los acuerdos previos de valoración. Adoptando como referencia el instituto jurídico de las consultas escritas, por ejemplo, los eventuales efectos jurídicos de los acuerdos interpretativos serían integralmente compatibles con los efectos jurídicos ya previstos en el ordenamiento jurídico español para tales consultas. De hecho, las contestaciones a las consultas tributarias tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos. Además, este carácter vinculante tiene relación tanto en la situación jurídica del consultante como en la de los demás obligados tributarios siempre que, en este último caso, exista identidad entre los hechos y circunstancias de estos últimos y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Además de esto, todavía en materia de consultas, todos los



cambios de interpretación¹⁴⁹ deberán ser motivados, no deben afectar al consultante inicial y solamente podrán surtir efectos para las situaciones tributarias producidas a partir del momento en que se haga público dicho cambio de criterio¹⁵⁰. En definitiva, cualquier actuación administrativa que haya ignorado el carácter vinculante de los criterios manifestados en consulta resultará contraria a la ley (art. 103 de la Constitución Española) y, por tanto, deberá anularse.

Sin embargo, incluso considerando la importancia de la regulación normativa del instituto jurídico de las consultas tributarias, es interesante observar que la efectiva colaboración del particular (contribuyente) en los sistemas tributarios modernos no debería ser planteada solamente desde la perspectiva de los deberes del obligado tributario previstos en el art. 35 LGT (declaración, información y colaboración). La verdadera colaboración será viabilizada de modo integral cuando sea adoptada una perspectiva de participación fundamentada en el ejercicio de un derecho legítimo del contribuyente, derecho que implica la participación del ciudadano en los procedimientos. Efectivamente, la participación del contribuyente es antes que nada un derecho, significando mucho más que un deber de cooperación.

¹⁴⁹ En muchas ocasiones, la Dirección General de Tributos española (DGT) ha cambiado el criterio de sus posiciones en el contexto instrumental de una consulta tributaria. Ejemplo de uno de estos cambios ocurrió en el año de 2014, en la Consulta V0382-14 de la DGT, cuando este órgano adoptó como fundamento los mismos utilizados para la consolidación jurisprudencial del tema en el ámbito del Tribunal Económico Administrativo. En el caso concreto, el Tribunal Económico Administrativo (TEA) había cambiado su doctrina ampliando la aplicación de la exención a los créditos, realizando la misma interpretación del artículo que venían realizando los Tribunales Superiores y defendiendo la no existencia de analogía en la aplicación de la exención tanto a préstamos como créditos sino realizando una integración interpretativa del artículo en base a las modificaciones posteriores que se han realizado y que han afectado a la Ley 2/1994, como por ejemplo la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, o la Ley 2/2009, de 31 de marzo, y que engloban tanto a préstamos como a créditos hipotecarios sin discriminar unos u otros. Con la Consulta V0382-14 de la DGT ha afirmado que si bien “*hasta ahora ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos el negar la equiparación de los créditos a los préstamos hipotecarios a efectos de la aplicación de la exención prevista en la Ley 2/1994, realizando una interpretación sistemática de dicha ley en base a la diferencia conceptual que en nuestro Derecho existe entre el contrato de préstamo y la cuenta de crédito*”, la conclusión a la que llegaba la misma era que “*la exención contenida en el art 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse a la financiación hipotecaria en general, cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado*”.

¹⁵⁰ En el tema de la irretroactividad de los cambios interpretativos del Tribunal Económico Administrativo, igualmente válido para el ámbito de la Dirección General de Tributos, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sede Málaga, señaló, en la Sentencia 1824/2018, de 19 de septiembre de 2018, Rec. n.º 553/2017 que “*no es posible aplicar la doctrina de los TEA con carácter retroactivo en procedimientos de comprobación tributaria, cuando el contribuyente ajustó su comportamiento al criterio precedente expresado en una consulta vinculante aplicable durante el período impositivo de que se trate*”.



Además del ejemplo de las consultas tributarias, en los procedimientos de comprobación e investigación (inspección), los supuestos legales de apertura para los actos convencionales deben extraer de la participación de los contribuyentes y particulares la dinamización necesaria del procedimiento, primándose la agilidad, transparencia y eficiencia de la actividad tributaria.

En el procedimiento tributario sancionador, a su vez, las transacciones tendientes a la reducción o condonación de sanciones también podrían servir como instrumento para la consecución de los intereses fiscales de forma más efectiva, a semejanza de lo que ocurre en el derecho penal. Es decir, si la introducción de las ADR en el derecho penal tiene como objetivo mayor la búsqueda de la reparación efectiva del daño, orientada en el sentido de la rehabilitación del sujeto activo del delito, en el derecho tributario, una transacción tributaria que tenga por objeto las sanciones también debe tener como matiz la consecución de un mayor grado de reparación del daño financiero derivado del impago orientado hacia la permanencia de la actividad empresarial y la liquidez de la persona física deudora.

En el procedimiento de recaudación, a su vez, para las valoraciones de bienes embargados (coincidentes en gran medida con las tasaciones periciales), la legislación española ya refleja una situación que promueve la necesidad efectiva de aproximación del contribuyente a la actividad desarrollada por la Administración. De hecho, en referido procedimiento, sería igualmente posible impulsar la transacción, principalmente atendiendo a los márgenes de la decisión administrativa respecto a la concesión y determinación de fraccionamientos y permitiendo rebajas de los intereses de demora en los supuestos donde, una vez presente la buena-fe del contribuyente, sea posible detectar y comprobar la existencia de riesgos reales de cierre de la actividad productiva. Conjuntamente a la efectividad del deber de contribuir, pueden existir otros fines de política económica que aconsejen la celebración de acuerdos que tengan como finalidad garantizar la continuidad de ciertas actividades productivas esenciales para la sociedad. La peculiaridad de ciertas actividades productivas exige un tratamiento tributario en sintonía con la política económica del Estado, estando en juego el nivel de empleo y la propia capacidad de crecimiento económico del país.

En la vía de apremio, con relación al procedimiento de valoración de los bienes embargados, la legislación española ya prevé igualmente una cierta apertura para el consenso entre las partes. De hecho, según el art. 97 RGR la valoración administrativa será notificada al obligado al pago, que, en caso de discrepancia, podrá presentar valoración contradictoria



realizada por perito adecuado en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación. Si la diferencia entre ambas, considerando la suma de los valores asignados por cada una a la totalidad de los bienes, no excede del 20% de la menor, se estimará como valor de los bienes el de la tasación más alta. Si, por el contrario, la diferencia entre la suma de los valores asignados a los bienes por ambas partes excede del 20%, se convocará al obligado al pago para dirimir las diferencias de valoración y, si se logra acuerdo, se dejará constancia por escrito del valor acordado, que será el aplicable. En tales supuestos, cuando no exista acuerdo entre las partes, el órgano de recaudación competente solicitará nueva valoración por perito adecuado en plazo no superior a 15 días.

En el procedimiento de revisión también sería posible introducir acuerdos sustitutivos del correspondiente recurso. La Administración acudiría a la transacción con el contribuyente con el fin de evitar los prejuicios e incertidumbres a que toda revisión conlleva. En este punto, también con el objetivo de hacer un enlace comparativo, cabe recordar que la jurisprudencia española ya se posicionó incluso sobre la posibilidad de apertura de la transacción como forma de extinción de la controversia inicial, pese a haber un recurso de casación pendiente¹⁵¹.

Ahora bien, teniendo en cuenta todos los espacios de aproximación de los sujetos tributarios arriba referidos, hay que poner de relieve el hecho de que la existencia genérica de un permiso legal para la fragmentación de la regulación de los posibles acuerdos tributarios (conferido por la Ley 39/2015) no es suficiente para reglamentar y autorizar todas las especificidades inherentes a las condiciones, límites y efectos jurídicos de una transacción tributaria. Es decir, aunque hayamos identificado varias situaciones de aproximación de los sujetos de la relación tributaria, dichas aproximaciones solo reflejan la existencia de espacios

¹⁵¹ ESPAÑA. ATS de 07/04/2003, recurso: 1197/2000: “La cuestión planteada en torno a la admisibilidad o inadmisibilidad, ya en el trámite del recurso de casación, de lo que las partes denominan “terminación transaccional”, puede resolverse en sentido afirmativo partiendo de la base de que el art. 77 de la Ley de esta Jurisdicción –aunque referido a los procedimientos en primera o única instancia entre otros modos de terminación del procedimiento– puede entenderse aplicable cuando, como aquí, se halla en trámite de recurso de casación, si se tiene en cuenta que, en definitiva, significa la transacción un “acuerdo que implique la desaparición de la controversia”, conforme al apartado 3 de dicho precepto, que es lo que aquí sucede, pudiendo también argumentarse que, en vista del carácter supletorio de la Ley de Enjuiciamiento Civil, a tenor de la Disposición Final 1.ª de la Ley 29/98, de 13 de Julio, 198 Protocolo de mediación contencioso-administrativa y del art. 4 de la Ley 1/2000, de 7 de Enero, de Enjuiciamiento Civil, nada puede obstar para que, en efecto, se admita aquí la terminación transaccional, prevista en el art. 19 de esta última Ley”.



que pueden servir de referencia procedimental para una futura regulación de la transacción tributaria. De hecho, la relación tributaria refleja inexorablemente sus peculiaridades y por eso, como ya hemos afirmado, la naturaleza jurídica de las transacciones tributarias no tiene anclaje contractual. Aquí, efectivamente, los acuerdos deben ser precedidos por autorizaciones legales específicas, independientemente de que tales autorizaciones puedan ser sistematizadas de modo unificado, es decir, en un único cuerpo normativo.

La fijación de requisitos básicos para las transacciones es esencial para poner en marcha un sistema complementario de resolución y prevención de conflictos de naturaleza tributaria. Dentro de tales requisitos esenciales básicos, por ejemplo, deben disciplinarse los métodos a partir de los cuales la Administración tributaria podrá graduar su actuación según el principio de capacidad económica respetando la igualdad material de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. La utilización de instrumentos de adhesión y de mecanismos de unificación de los precedentes administrativos son buenos instrumentos para el logro de una unificación de tratamiento en todo el territorio nacional.

Dicha preocupación, la de permitir que los casos equivalentes sean contemplados de modo igualitario por las transacciones tributarias, todavía no se encuentra totalmente disciplinada por los instrumentos actualmente vigentes en el ordenamiento jurídico español, aunque existen mecanismos en este sentido, como la regulación de los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

En definitiva, conforme hemos visto, el ordenamiento jurídico español ha adoptado una sistemática descentralizada en materia de habilitaciones legales para los acuerdos en el contexto de la actividad tributaria del Estado. Aunque todavía no haya una ley específica que discipline y autorice de modo general la realización de las transacciones tributarias, es posible identificar la presencia de importantes espacios procedimentales en donde puede practicarse la vía del consenso entre las partes de la relación tributaria. En tales espacios procedimentales que tienden hacia un dialogo participativo, las actas con acuerdo ocupan un lugar de destaque, aunque tal instituto sea merecedor de mejoramientos normativos. Otros espacios participativos, como hemos visto, son igualmente dignos de nota, tales como la posibilidad de los acuerdos de valoración de bienes, los convenios generales y acuerdos singulares en los concursos de acreedores y los acuerdos relativos a los aplazamientos de pago.



3. LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN BRASIL

En el ordenamiento jurídico brasileño, como veremos en este epígrafe, aunque los procedimientos tributarios no hayan incluido espacios de diálogo equivalentes a los que acabamos de estudiar en el ordenamiento jurídico español, el Código Tributario Nacional brasileño ya señala expresamente la previsión de una normativa específica y general que tenga como objeto la regulación de las transacciones tributarias.

Considerando esta importante diferenciación entre los dos sistemas tributarios, planteamos como uno de los objetivos de la presente tesis identificar cuál de los dos modelos refleja un mayor nivel de adecuación con la idea de justicia fiscal ya señalada en el primer capítulo. Solo será posible alcanzar una conclusión tras un análisis práctico de la actual situación de la transacción tributaria en el escenario jurídico brasileño.

El artículo 171 del Código Tributario Nacional (CTN) brasileño expresamente afirma que la ley puede facultar a los sujetos de la relación tributaria para celebración de una transacción en la que, mediante concesiones mutuas, conlleven a la terminación del litigio y consecuente extinción del crédito tributario. No obstante, el permiso legal no es directamente aplicable porque, de la misma forma que ocurre en ordenamiento jurídico español con el art. 86 LPAC, el referido dispositivo determina que la materia sea desarrollada en ley específica. La única diferencia es que, en el caso de Brasil, el art. 171 ya hace parte de la legislación tributaria. A raíz de la interpretación sistemática de la norma general del artículo 171 CTN, los Entes Políticos¹⁵² (Unión, Estados, Municipios y Distrito Federal) podrán, en el ejercicio de sus respectivas potestades legislativas, instituir leyes específicas que disciplinen las situaciones de transacciones tributarias de sus respectivos tributos.

La disciplina de las atribuciones funcionales constituye una importante restricción de la libertad de actuación administrativa, de modo que los agentes públicos solamente pueden hacer lo que la ley autorice o determine, estándoles permitida la práctica de actos sin el respaldo legal (MIRANDA DE CARVALHO, 2009, pág. 35). Sobre la necesidad de ley específica, la jurisprudencia brasileña ya ha enfrentado el tema. Según los argumentos de

¹⁵² Según la distribución constitucional brasileña de las competencias administrativas y legislativas los Entes Políticos (Unión, Estados, Municipios y Distrito Federal) están dotados de potestades legislativas.



fundamentación de la decisión del ministro del Tribunal Superior de Justicia, Min. Luiz Fux¹⁵³, el instituto de la transacción tributaria, así como la compensación y la remisión (art. 156 CTN), están vinculados a la reserva de la ley (art. 97 CTN), corolario del principio de legalidad, el cual se deriva, a su vez, del valor supraconstitucional de la seguridad jurídica. Asimismo, además de estar permitida por ley, a raíz de la decisión pronunciada en el Recurso Especial n. 21.743/RJ¹⁵⁴ la transacción tributaria en Brasil es positivamente acogida por la jurisprudencia.

Analizando la redacción de referido artículo 171 CTN, es posible identificar algunas imprecisiones textuales que deben ser aclaradas. Inicialmente, con relación a la eficacia extintiva de la transacción, aunque referido instituto haya sido incluido en el capítulo de la ley referente a las modalidades de extinción del crédito tributario (art. 156, II del CTN), el acto de la transacción no posee solamente esta finalidad. De hecho, la transacción no solamente puede tener como objetivo la extinción del crédito tributario, sino que debe tener como reto la prevención y/o terminación del conflicto de naturaleza tributaria. En realidad, lo que supone la extinción del crédito tributario es el pago resultante del compromiso firmado por los sujetos activo y pasivo.

Además de esto, los fundamentos de derecho que sirven de base para la práctica de las transacciones tributarias en el ordenamiento jurídico brasileño no pueden limitarse al permiso legal referenciado en el Código Tributario Nacional. Considerando que los principios de capacidad económica, igualdad tributaria material y eficiencia administrativa son principios expresamente tutelados por la Constitución brasileña, es posible identificar raíces constitucionales que fundamentan la previsión legal de una transacción tributaria en su acepción más amplia, es decir, una transacción en el sentido de acuerdo tendiente a evitar el surgimiento de conflictos. Como ya hemos visto, la presencia excesiva de conceptos jurídicos indeterminados en la legislación tributaria genera la necesidad de crear medios instrumentales que posibiliten la realización de interpretaciones dialogadas, siempre con el objetivo de evitar el surgimiento de conflictos. Obviamente que, tras la liquidación del crédito

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. *Recurso Especial n.º 929.121/MT*. Relator: Ministro LUIZ FUX. Julgado em: 11 dez. 2007. DJ de 29 mai. 2008.

¹⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n.º 21.743/RJ*. Relatora: Ministra ELIANA CALMON. Julgado em: 26 out. 1999. DJ de 29 nov. 1999, p. 146.



tributario y existiendo impugnaciones o recursos (administrativos o judiciales) ya estaremos ante un auténtico conflicto, lo cual puede igualmente ser solucionado a partir de una transacción tributaria. Sin embargo, hay que destacar que los acuerdos tributarios son mucho más eficaces cuando se realizan antes o durante la liquidación. En realidad, aunque el permiso legal del art. 171 CTN no especifique la modalidad preventiva de conflictos, es necesario percibir que referido permiso tiene origen en la Constitución Federal, de modo que la ley General autorizadora de transacciones tributarias también puede ir más allá de los límites textuales expresamente dibujados en el artículo arriba mencionado. Conforme hemos visto en el primer capítulo de la presente tesis, el derecho no puede resumirse al texto legal, su interpretación tiene que ser sistemática, de modo que la norma aplicable refleje un resultado hermenéutico conectado con los dictámenes de la Constitución.

La finalidad preventiva del instituto transaccional fue atendida expresamente en la legislación española con la previsión normativa de las actas con acuerdo, por ejemplo, cuando la Administración tributaria, después de llevar a cabo la correspondiente inspección, llega a la conclusión de que puede cerrar el proceso con un acuerdo con la empresa inspeccionada. Esto se pone en conocimiento del obligado al pago, quien tiene la posibilidad de proponer las condiciones de dicho acuerdo. Conforme hemos visto, las causas legalmente previstas que pueden dar origen al acuerdo están todas conectadas con la presencia de incertidumbres normativas de la legislación tributaria, todas traducibles en la existencia de conceptos jurídicos indeterminados.

Otra crítica que es posible hacer al caso brasileño es que, aunque el Código Tributario Nacional tenga prevista la posibilidad de que los entes políticos disciplinen la transacción tributaria a través de ley específica, son pocos los Entes Políticos que disponen actualmente de leyes específicas para el desarrollo del tema. El Estado de Pernambuco, por ejemplo, tiene una legislación específica que trata sobre la transacción tributaria (Ley Complementar Estadual 105/2007, en lo sucesivo, Ley Complementar Estadual, y Decreto n. 32.549/2008)¹⁵⁵, revelándose pionero en el desarrollo legal del instituto jurídico, con la

¹⁵⁵ El texto integral de referidas leyes puede ser accedido en:

https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm ;
https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2008/dec32549_2008.htm



edición de referida legislación. Según el art. 3º de la referida Ley Complementar Estadual, las transacciones judiciales y extrajudiciales en que participe el Estado de Pernambuco serán firmadas por el Procurador General del Estado de Pernambuco (cargo político que tiene la función de asesoramiento jurídico del Jefe de Gobierno) con necesaria fundamentación en el informe jurídico, previa instrucción del dirigente del órgano público relacionado con la demanda. Deberá siempre respetarse el interés público y la conveniencia administrativa y observarse la forma establecida en Decreto. Esta misma Ley Complementar también disciplina la posibilidad de que los Procuradores del Estado de Pernambuco (abogados públicos que tienen la función pública de defensa judicial de los intereses públicos del Estado), tras la autorización del Procurador General del Estado, puedan realizar transacciones tributarias en el curso de los procesos judiciales cuyos valores discutidos no sobrepasen un valor fijado como máximo (límite económico que el legislador entiende ser razonable). Tal regla tiene como objetivo permitir que haya una mayor agilidad en la resolución de los conflictos de menor valor y menor complejidad, mediante la reducción de los formalismos de las demandas judiciales.

En el caso específico de las demandas tributarias (procesos judiciales), la Ley Complementar Estadual mencionada, en su art. 8º, enmarca de forma restrictiva y cumulativa las condiciones (requisitos) para que sea posible la transacción. En este punto, hay que destacar que el legislador pernambucano condiciona de forma exageradamente cautelosa la práctica de las transacciones tributarias, puesto que solamente permite el acuerdo cuando los Tribunales Superiores brasileños ya hayan emitido su doctrina jurisprudencial desfavorablemente a los intereses de la Hacienda Pública y siempre y cuando el contribuyente renuncie a sus eventuales derechos de honorarios y costes financieros del proceso judicial.

Con relación al Decreto n. 32.549/2008, que regula de modo complementario las transacciones tributarias en el Estado de Pernambuco, es interesante verificar que el legislador hace una importante referencia a la posibilidad de que la transacción resulte en una obligación pecuniaria para la propia Hacienda Pública. De hecho, en el tema de las transacciones tributarias, somos todos llevados a pensar, erróneamente, que las incertidumbres que dan origen a la posibilidad de acuerdo solo tienen relación directa con el deber de pagar tributos, o sea, no es habitual pensar que, eventualmente, el conflicto puede tener relación con el deber de la Administración de restituir valores a los contribuyentes. El mencionado Decreto, además de prever tales supuestos, impone como condición que el pago



al contribuyente acreedor solamente se haga tras la homologación judicial de las condiciones firmadas por las partes en la transacción (Acta de Transacción), con lo cual se confiere una mayor garantía y control al procedimiento de restitución pecuniaria.

En otro Estado brasileño, el Maranhão, recientemente fue publicada Medida Provisoria¹⁵⁶, en lo sucesivo, MP, disciplinando las transacciones tributarias de los créditos tributarios y no tributarios. Nos estamos refiriendo a la MP n. 287, de 30 de noviembre de 2018¹⁵⁷, la cual autorizó al Procurador General del Estado de Maranhão a efectuar transacción de créditos tributarios y no tributarios que ya están siendo objeto de recaudación judicial (ejecución fiscal). La mencionada norma igualmente refleja algunos trazos de timidez al limitar las transacciones a los casos de créditos que ya hubieran sido liquidados y enjuiciados o que estuvieren siendo cuestionados en juicio. De hecho, según textualmente afirma su art. 1º, §1º y §2º:

“§1º. Somente o crédito cuja ação de execução fiscal tenha sido ajuizada até a data de publicação desta Medida Provisória e com fato gerador até 31 de outubro de 2018 poderá ser objeto da transação disciplinada nesta norma. §2º Também poderá ser objeto da transação o crédito inscrito em dívida ativa que, embora não submetido à cobrança por execução fiscal, seja objeto de medida judicial proposta pelo devedor, ainda que a inscrição na dívida ativa esteja suspensa por decisão judicial”.

Además, la referida norma también refleja un cierto grado de timidez al subordinar los efectos de todas las transacciones a una futura homologación judicial, es decir, los conflictos tributarios resueltos de modo consensuado deberán ser analizados por el juez, mismo ante el consenso ya firmado por las partes. Sin embargo, pese a tales limitaciones normativas, la medida provisoria del Estado de Maranhão refleja un avance cuando establece algunos parámetros (límites) para los futuros acuerdos, definiendo que la transacción quedará limitada al pago en cuota única y podrá alcanzar hasta el 100% de reducción en la multa e intereses, sin que sea posible transaccionar sobre el valor del débito principal.

¹⁵⁶ Las Medidas Provisorias son instrumentos normativos con fuerza de Ley, adoptados por el Presidente de la República, en los casos de relevancia y urgencia. Tiene una vigencia de treinta días prorrogables por treinta días más, periodo en que necesita ser convertida efectivamente en Ley por el poder legislativo, so pena de caducidad.

¹⁵⁷ Véase el texto normativo original en:

<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13108>. Accedido el 15 de julio de 2019.



En el ámbito de la potestad legislativa de la Unión, la Procuraduría General de Hacienda Nacional de Brasil (PGFN), teniendo como objetivo mayor la consecución de un grado aceptable de eficiencia en la prestación pública de su labor funcional, viene demostrando voluntad de avanzar institucionalmente en el tema de los acuerdos con los contribuyentes. De hecho, en muchas situaciones prácticas los Procuradores de Hacienda Nacional ya tienen autorización normativa expresa para desistir de recursos judiciales, para reconocer administrativa y judicialmente la ocurrencia de prescripción del crédito público, como también pueden ya promover la rectificación de los créditos públicos que presentan error en su constitución, conforme art. 2º, V, VII y §§ 3º al 8º, de la Portaria PGFN nº 502/2016¹⁵⁸.

En el contexto de las innovaciones creativas propuestas hay que destacar también la Portaria PGFN n. 375/2018¹⁵⁹ que disciplinó las audiencias administrativas de los abogados de los contribuyentes con los Procuradores de Hacienda Nacional, disminuyendo un poco el antiguo alejamiento y falta de instrumentos formales de estímulo al dialogo entre dichos profesionales. Además, no es excesivo señalar que el dialogo entre las partes de la relación tributaria debe ser guiado por parámetros bien definidos por el legislador, inclusive con la supervisión paralela de los diversos órganos encargados de la fiscalización de la actuación administrativa, es decir, con la vigilancia de los órganos internos y externos encargados de combatir fraudes y desviación de conductas de los funcionarios públicos. En materia de control interno de sus actos administrativos, hay que destacar igualmente dos importantes iniciativas de la PGFN en este sentido: por un lado, fue publicada la Portaria PGFN n. 455/2018¹⁶⁰ que reglamentó la creación de un grupo de trabajo para regular internamente la aplicación de la ley anticorrupción (Ley n. 12.836/2013); por otro lado, tenemos la reciente

¹⁵⁸ Véase en: <https://www.pgfn.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>. Accedido el 10 de julio de 2019.

¹⁵⁹ Véase en: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PortariaPGFN3752018.pdf>. Accedido el 15 de julio de 2019.

¹⁶⁰ Véase en: <https://www.pgfn.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas>. Accedido el 15 de julio de 2019.



Portaría PGFN n. 30/2018¹⁶¹ que estableció el Código de Conducta Profesional de los Agentes Públicos en actividad en la PGFN.

Además de esto, siguiendo la línea de los avances institucionales más recientes tenemos la Portaria PGFN n. 360/2018¹⁶² que reglamentó el “*negocio jurídico procesal*” en el ámbito de los procesos judiciales en que sea parte la Hacienda Nacional brasileña, en sintonía con las innovaciones introducidas por el nuevo Código de Proceso Civil brasileño, en lo sucesivo, CPC¹⁶³. El referido Código Procesal, publicado en el año 2015, introdujo importantes innovaciones en el ordenamiento jurídico procesal brasileño, reglamentando de modo abundante a lo largo de su texto normativo varios dispositivos que reflejan la importancia del incentivo a la pacificación de los conflictos jurídicos a través de técnicas de resolución extrajudiciales. De hecho, la tónica mayor del referido código procesal es precisamente el impulso de instrumentos procesales abiertos que permitan la conexión con técnicas que viabilicen la participación de las partes litigantes en la construcción de las soluciones para los conflictos.

No hay dudas de que tales innovaciones normativas representan un gran paso hacia la implementación de prácticas autocompositivas también en el ámbito de la recaudación y defensa judicial del crédito público. Sin embargo, como ya hemos tenido la oportunidad de afirmar a lo largo del presente trabajo, específicamente en el tema de los conflictos de naturaleza tributaria el análisis de la disponibilidad de los derechos y deberes debe pasar por el prisma de la viabilidad constitucional de los acuerdos en este ámbito, teniéndose en cuenta los reflejos inolvidables de algunos principios constitucionales, tales como el principio de la legalidad, el principio de tutela judicial efectiva, el principio de indisponibilidad del crédito público, por ejemplo. Efectivamente, la Constitución Federal brasileña, en su art. 5º, inciso XXXV, afirma expresamente que la ley no puede excluir de la apreciación del Poder Judicial

¹⁶¹ Véase en: <https://www.pgfn.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas> . Accedido el 15 de julio de 2019.

¹⁶² Véase en: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/portaria-360-2018.pdf/view> Accedido el 15 de julio de 2019.

¹⁶³ En este mismo sentido, recientemente la provincia de São Paulo también reguló el negocio jurídico procesal tributario con la publicación de la Portaria n. 128/2019, de 24 de octubre. Referido reglamento disciplina, en la forma determinada por los artículos 190 y 191 de la Ley 13.105/2015 (Código Procesal brasileño) la celebración de acuerdos jurídicos procesales en las ejecuciones fiscales, con el objetivo de tornar más ecuánime y eficiente la resolución de los conflictos que tienen como objeto débitos inscritos en la deuda activa (créditos tributarios ya liquidados).



cualquier lesión o amenaza a derecho. Como ya hemos visto, el principio de reserva de jurisdicción compone el ámbito de un marco jurídico más amplio reflejado por el principio de tutela judicial efectiva. La introducción de técnicas extrajudiciales para la resolución de conflictos no constituye oposición a referido principio, conforme ya hemos tenido la oportunidad de analizar. La perspectiva complementaria de referidas técnicas y su adopción como medio de promoción de una justicia efectiva hacen que el espectro de la actuación judicial se aproveche mejor, destinándose al contencioso judicial los conflictos que verdaderamente lo necesitan.

No fue por casualidad por lo que ya en el art. 3º el innovador código procesal brasileño, tras hacer expresa referencia al principio de reserva de jurisdicción, introdujo textualmente otras formas de resolución de conflictos (arbitraje, mediación, conciliación y otras formas de resolución consensual de conflictos)¹⁶⁴. En realidad, el legislador procesal menciona técnicas de autocomposición que incluso pueden tener conexión temporal y procedimental con los procesos judiciales, es decir, pueden ser puestas en prácticas a lo largo de un proceso judicial en curso. Este incentivo a la autocomposición no es solamente una proposición programática del referido código procesal. En realidad, fue introducido como parte del procedimiento judicial ordinario, como procedimiento que debe ser seguido necesariamente, una exigencia que permanece viva a lo largo de todo el trámite judicial, permitiendo la resolución más rápida de las demandas con la colaboración y participación más efectiva de las partes involucradas. De este modo, no hay ninguna incompatibilidad entre el principio de reserva de jurisdicción y la implementación de las técnicas no judiciales de resolución de conflictos, siendo perfectamente posible la introducción de referidas técnicas en el seno de trámites procesales judiciales ya en curso.

Siguiendo esta misma tendencia hacia el consenso en el ámbito de las relaciones entre Administración y ciudadano, la Administración tributaria brasileña recientemente ha dado un paso muy decisivo e innovador en materia de transacciones tributarias. Los avances del debate jurídico institucional resultaron en un texto normativo (Medida Provisoria), la cual

¹⁶⁴ Según el art. 3º del CPC brasileño: “Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. § 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial”. Subrayado propio.



fue convertida en ley que se encuentra ahora mismo en plena vigencia en el ámbito nacional. Efectivamente, con la publicación de Ley n. 13.988, de 14 de abril de 2020 (que regula la transacción tributaria en materia federal)¹⁶⁵, fueran resucitados los debates jurídicos que legitiman la presencia de un instituto transaccional en el ámbito de la tributación federal brasileña. De hecho, considerando que el Proyecto de Ley n. 5.082/2009, que tiene como objeto la disciplina de las transacciones tributarias, continúa paralizado en el parlamento brasileño hace más de una década, la materia recibió un nuevo impulso institucional, con la adopción de reglas más actualizadas. Considerando la importancia e innegable pertinencia de referida ley, destinaremos las próximas líneas para hacer un análisis jurídico de los elementos críticos presentes en esta norma y en su reglamento de desarrollo, destacando los puntos de convergencia y divergencia con los argumentos defendidos en la presente tesis.

Inicialmente, destacamos que, en su art. 1º, § 1º, la Ley de transacciones tributarias federales brasileña afirma que la Administración Pública Federal, tras hacer un juicio de conveniencia y oportunidad, podrá celebrar transacción siempre que, motivadamente, entienda que la medida tenga como finalidad atender al interés público. Es necesario poner de relieve que este “juicio de conveniencia y oportunidad” mencionado será adoptado por la Administración en el momento de su elección por el procedimiento transaccional, es decir, en el momento anterior al acto transaccional propiamente dicho. Conforme hemos defendido a lo largo de la presente tesis, en la transacción tributaria hay situaciones en que la Administración Pública tributaria no actúa con discrecionalidad, estamos hablando precisamente de los conflictos que tienen origen en la divergencia interpretativa de los conceptos jurídicos indeterminados. En tales casos, la libertad de conveniencia y oportunidad conferida a la Administración Pública solamente tendrá lugar en el momento inicial de elección del procedimiento (procedimiento transaccional versus procedimiento unilateral clásico). Una vez que tenga decidido sentarse en la misma mesa del contribuyente para, en común acuerdo, llegar a una interpretación consensual del concepto jurídico indeterminado, no hay que hablar de discrecionalidad interpretativa, es decir, los esfuerzos conjuntos y

¹⁶⁵ Véase en <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acceso el 14 de abril de 2020. Referida Ley fue fruto de la conversión de una Medida Provisoria (MP n. 899/2019 de 16 de octubre).



consensuales estarán orientados hacia la búsqueda de la unidad de sentido válido para el derecho aplicable en el caso concreto.

Efectivamente, forma parte de la esencia de los acuerdos transaccionales la libertad de elección de la vía instrumental para la resolución del conflicto. En verdad, el sentido de voluntariedad típico de los actos consensuales tiene vinculación directa con este momento inicial de elección de la vía procedimental. En definitiva, decir que la Administración tiene libertad inicial para elegir el camino de la transacción no es lo mismo que decir que, a lo largo de referida transacción, la Administración podrá adoptar discrecionalmente cualquier interpretación jurídica para el concepto jurídico indeterminado. Pensar de otro modo sería admitir que el derecho pudiera ser negociable como una mercancía, es decir, sería admitir que los sujetos de la relación tributaria pudieran tener legitimidad para crear sus propias reglas como lo hacen los comerciantes al crear espontáneamente la denominada *lex mercatoria*¹⁶⁶.

Este debate no se produce en los mismos términos cuando estamos ante la presencia de una transacción tributaria cuyo objeto es integralmente discrecional, es decir, en las situaciones prácticas en las que el propio legislador disciplina exactamente los límites del acuerdo que pueden establecer las partes, transfiriendo un cierto margen de actuación discrecional para que el agente público establezca un acuerdo con el contribuyente. En tales supuestos, la discrecionalidad administrativa estará presente en el propio contenido del acuerdo, pero obviamente será una discrecionalidad dentro de los parámetros (efectos y límites) fijados por la ley general de transacción. Aquí, el aplicador del derecho dispone de libertad para adoptar aquellos efectos que se le presenten más adecuados, sopesando las circunstancias de conveniencia u oportunidad, siempre que sean contrastables según indicadores técnicos objetivos. Por lo tanto, el objeto del acto administrativo bilateral tiene características discrecionales.

En el art. 2º de la Ley en análisis se señalan tres modalidades de transacción, es decir, las transacciones de los créditos que ya están en fase de recaudación (ya liquidados y

¹⁶⁶ Derecho espontáneo creado por los propios comerciantes con el propósito fundamental de evitar en sus transacciones internacionales la aplicación de las legislaciones locales de sus respectivos países y de liberarse de su rigidez. Fuente: Diccionario del Español Jurídico de la Real Academia Española (www.dej.rae.es) visto en 23 de octubre de 2019.



en fase de ejecución forzosa), permitiendo que las propuestas sean de iniciativa de ambas las partes de la relación tributaria; las transacciones en los casos de contencioso judicial o administrativo (cuando la certeza, liquidez o exigibilidad de los créditos estén siendo objeto de cuestionamiento judicial o administrativo) y, por fin, las transacciones de créditos de bajo valor que igualmente estén siendo objeto de cuestionamiento en el ámbito administrativo. Para esas dos últimas modalidades la ley no posibilita que haya iniciativas individuales de las partes en cada caso concreto, limitando las transacciones al formato de Adhesión¹⁶⁷.

Con relación a esta división de las modalidades elegidas, entendemos que su finalidad práctica fue precisamente adaptada al sistema brasileño judicial de recaudación fiscal y de resolución de conflictos de naturaleza tributaria. Efectivamente, el primer modelo está orientado para los créditos (tributarios y no tributarios) que ya estén dentro del ámbito de atribución administrativa de la Procuraduría de Hacienda Nacional y respecto de los cuales el objeto de una posible transacción no tiene vinculación con la materialidad de la deuda, es decir, el acuerdo no tiene vinculación con la aplicación e interpretación de los elementos de la norma tributaria. La justificación teórica de esta primera modalidad tiene raíces en un intento de conferir mayor eficiencia en la actividad recaudadora, transfiriendo al agente público un margen discrecional necesario para el análisis material de la capacidad económica del deudor.

En relación con la triple división de los casos de transacción, destacamos que la mezcla de elementos formales (consideraciones del estado procedimental administrativo y judicial de la deuda y consideraciones sobre la cantidad de la deuda) con elementos materiales (contenido y finalidad que deben considerarse efectivamente a efectos de la transacción) tiene su valor sistemático positivo, ya que consigue aglutinar varias perspectivas en pocas palabras. Sin embargo, hay que destacar también que el formato elegido para la redacción de los modelos de transacción podría ser un poco más claro, es decir, los modelos transaccionales deberían reflejar de modo explícito los motivos intrínsecos de su utilización. La importancia de referido aclaramiento puede ser entendida cuando consideramos que resulta esencial que la transacción tributaria tenga su justificación teórica bien definida, siendo un equívoco (intencional o no) mezclar referidas justificaciones en un conjunto de



principios aglomerados¹⁶⁸ en un único dispositivo legal, sin aclarar muy bien en qué perspectivas teóricas cada principio tiene conexión con las modalidades de transacción. Conforme ya hemos dicho en varias oportunidades, la transacción tributaria puede ser realizada en dos supuestos diferentes, uno en donde las opciones internas del acuerdo son discrecionales y otro en que la discrecionalidad administrativa termina tras la elección del procedimiento consensual de interpretación consensuada. Para estos dos casos hay diferencias básicas esenciales que no pueden ser olvidadas, y tales diferencias tienen repercusión en qué mecanismos de control (interno y externo) de los elementos del acto administrativo bilateral consensual resultan aplicables (competencia, finalidad, forma, motivo y objeto). También reflejan diferenciaciones en los efectos de dichos actos (ya analizadas en el presente trabajo académico).

Por otro lado, con relación a utilización del formato de adhesión obligatorio para algunas de las modalidades de transacción, hay que destacar dos aspectos, uno positivo y otro negativo. De modo positivo señalamos que la norma ha encontrado un modo práctico de concretar el principio de igualdad tributaria en el contexto de las transacciones que tienen como finalidad la obtención de una consensualidad en la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados. Es decir, al condicionar referidas transacciones al formato de adhesión, la ley de transacción tributaria consigue que todos los contribuyentes que estén en la misma situación jurídica puedan voluntariamente ser beneficiados con la transacción, siendo necesario solamente manifestar su voluntad. Además de esto, referida sistemática ahorra tiempo en el proceso de centralización y posterior difusión de las transacciones, de modo que la Administración tendrá la atribución de centralizar y analizar con antelación todos los casos prácticos que tienen el potencial de relevancia en el contexto nacional.

Sin embargo, hay también aspectos negativos. Al limitar referidas modalidades de transacciones interpretativas al formato de adhesión, no permitiéndose que haya una

¹⁶⁸ De hecho, esta aglomeración de principios está presente en dicha Ley en su art. 1º, § 2º, el cual, en su redacción original, señala que: “*Para fins de aplicação e regulamentação desta Medida Provisória, serão observados, dentre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.*”. Efectivamente, faltaría, a nuestro juicio, conectar cada principio con su respectiva ubicación en el contexto de las modalidades transaccionales elegidas. No es demasiado decir que esta forma generalista de legislar constituye uno de los principales creadores de conflictos.



propuesta individual del propio contribuyente, la Ley de transacción confiere a uno solo de los sujetos de la relación tributaria el poder de iniciar un posible diálogo constructivo. En este punto, aunque aceptamos la practicidad del mecanismo de las adhesiones, creemos que dar iguales oportunidades a los contribuyentes de iniciar el diálogo podría ser más compatible con un Estado Democrático de Derecho. Además, a partir de tal abertura, se podrían cotejar muchas situaciones propositivas, situaciones que ciertamente pasarán desapercibidas por la Administración Pública en su poder/deber unilateral de ofrecer una propuesta inicial para un futuro acuerdo por adhesión.

En su art. 5º, la Ley brasileña recoge las materias que no podrán ser objeto de transacción, mereciendo especial destaque la prohibición de acuerdos con los deudores contumaces. No actúa de modo eficiente la Administración que, en la ejecución del crédito tributario, no hace la distinción entre deudores eventuales y deudores contumaces. De igual modo, no hay eficiencia si no se distinguen las deudas pequeñas de deudores eventuales de las grandes deudas de deudores contumaces. En este punto, es interesante destacar que las transacciones en la fase recaudación forzosa (ejecución fiscal) solamente podrán realizarse cuando los créditos y sus respectivos deudores hayan sido previamente clasificados a través de un estudio estadístico que indique el grado de recuperabilidad y la contumacia. Efectivamente, adoptando como parámetro el principio de eficacia, la realización de referida parametrización es un factor clave para la autorización legislativa de transacciones tributarias. Es a partir de tales estudios y proyecciones financieras como el legislador y los agentes públicos podrán tener la seguridad de hacer sus elecciones procedimentales por el camino transaccional. Con fundamento en tales conclusiones estadísticas¹⁶⁹ es posible afirmar que la opción por la transacción tributaria permitirá una mayor recaudación en un

¹⁶⁹ En Brasil, la necesidad de realización de un estudio previo estadístico con el objetivo de clasificar las deudas según el grado de recuperabilidad surgió a partir de la propuesta de implantación de un régimen diferenciado de cobranza (recaudación), el cual fue reglamentado en la Portaria PGFN n. 396/2016, accesible en: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdce/portaria396_2016_1.pdf

La utilización de sistemas de informática parametrizados permitió la clasificación de referidos créditos de modo dinámico y actualizable, con la lectura simultánea de varios bancos de datos donde hay informaciones patrimoniales actualizadas de los deudores. Además de la situación patrimonial, otros parámetros son considerados por el sistema, tales como el tiempo en cobranza infructífera, la naturaleza y volumen del crédito, la existencia de garantías y aplazamientos, los precedentes de conducta positiva de los contribuyentes deudores, etc.



menor tiempo. En este sentido, la realización de concesiones por parte de la Administración tributaria, en el contexto de una transacción, no tiene características de remisión (perdón, condonación) de la deuda, al revés, el incremento global de la recaudación justificará racionalmente las concesiones.

En relación con los posibles beneficios que los sujetos de la relación tributaria podrán conseguir con el acuerdo realizado en la fase de recaudación forzosa, hay que señalar que, según el art. 11 de referida Ley, el deudor podrá obtener formas y plazos especiales para el pago y descuentos en los valores accesorios de la deuda, entre otros beneficios. El acreedor, a su vez, podrá tener la oportunidad de ajustar la recaudación del impago a los principios de capacidad económica y eficacia (con reales expectativas de recuperación del crédito). Además de eso, la transacción representará una confesión irretractable e irrevocable de los créditos, conforme el art. 3º, parágrafo 1º, de la Ley brasileña.

En el ámbito de las transacciones tributarias que tienen como objeto la resolución de controversias jurídico-interpretativas, la Ley de transacciones tributarias federales brasileña señala dos limitaciones. En primer lugar, la norma prevé la posibilidad de transacción solamente para la resolución de controversias que ya están siendo cuestionadas judicial o administrativamente¹⁷⁰; es decir, en esta modalidad la norma no permite la posibilidad de una transacción preventiva de conflictos. En este punto destacamos que la ley autorizadora de transacciones puede avanzar de modo más eficiente, ya que los conflictos jurídico-interpretativos pueden ser evitados con antelación cuando están permitidos caminos instrumentales de aproximación entre los sujetos de la relación tributaria. Además de esta limitación, la ausencia de una exposición más clarificadora de los fundamentos teóricos para la práctica de esta modalidad transaccional hace que la Ley brasileña refleje un alto grado de generalidad con relación a la modalidad transaccional interpretativa. De hecho, debería haber quedado claro que, más allá de que sea necesario un visto bueno de la Administración

¹⁷⁰ Según la redacción original de la Ley en análisis: “Art. 18. A transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação. Parágrafo único. A transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação”.



tributaria, la legitimación y la justificación jurídica para la práctica de dichos acuerdos tienen nexo de causalidad con la existencia de conceptos jurídicos indeterminados.

Esta generalidad de la norma es perceptible, por ejemplo, en la lectura de su art. 16, que afirma genéricamente que la transacción será propuesta para la resolución de litigios tributarios o aduaneros, sin especificar de modo claro cuál sería la naturaleza del conflicto pasible de transacción. Es decir, toda controversia tributaria relevante podría entonces ser objeto de una transacción: sería suficiente que el Ministro de Estado de la Economía autorizase. Siguiendo la línea defendida en el presente trabajo académico, hay que señalar que el margen de apreciación compatible con el derecho tributario en estos casos es justificable a partir de la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados (las actas con acuerdo españolas son buenos ejemplos de cómo la Ley brasileña debería haber disciplinado tales casos de transacciones interpretativas). Cuando la norma tributaria es clara y objetiva no existe el margen de apreciación. En tales supuestos, cuando no cabe hablar de incertidumbres normativas, el margen de apreciación de los elementos impositivos del tributo es mínimo. No es la presencia de una controversia relevante la que confiere legitimidad para iniciar una transacción tributaria, sino la presencia de las incertidumbres normativas arriba referidas. En este punto insistimos que en el concepto jurídico indeterminado el aplicador del derecho tendrá la tarea de especificar el significado único deseado por el legislador, según parámetros previamente existentes en el propio ordenamiento jurídico, utilizando inclusive la normatividad de los principios constitucionales. Una vez localizado este sentido único preexistente en el sistema normativo, el aplicador del derecho no tiene alternativas para elegir, deberá simplemente realizar la subsunción del hecho a la norma y verificar su compatibilidad. De hecho, en las transacciones que tienen por objeto la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, en el objeto del acuerdo no está presente la característica discrecional, es un elemento reglado del acto administrativo que será producido consensuadamente: reglado porque no hay alternativas igualmente justas, reglado según parámetros fijados en el sistema jurídico-constitucional.

Además, debemos destacar que el art. 16, parágrafo 1º, vincula (en nuestra opinión equivocadamente) la justificación de referidas transacciones interpretativas con la existencia de situaciones ventajosas derivadas de concesiones recíprocas. Conforme hemos defendido a lo largo de la presente tesis, en el modelo interpretativo transaccional no procede hablar de concesiones recíprocas, sino de interpretación consensual: los efectos de dicho acuerdo en



los valores hipotéticos no representan concesiones, sino consecuencias de un acto administrativo reglado derivado de un encuentro de posiciones interpretativas.

Con relación a la primera modalidad transaccional prevista en la Ley general arriba analizada (transacción de los créditos que ya están en fase de ejecución forzosa), ya existen dos reglamentos de desarrollo administrativo: Portaria PGFN n. 9917/2020, de 16 de abril, que regula las transacciones ordinarias en la cobranza del crédito tributario y, la Portaria PGFN n. 9924/2020, de 16 de abril, que establece las condiciones para la transacción en el actual escenario de crisis sanitaria decurrente del COVID-19 (transacción extraordinaria). Los dos reglamentos reflejan de modo expreso una preocupación con el ejercicio de una actividad de recaudación no excesiva y que tenga como reto el equilibrio sostenible entre una recaudación efectiva, el mantenimiento de la actividad productiva y la observancia de la capacidad contributiva real de los deudores. De hecho, como ya hemos tenido la oportunidad de decir, la medida del principio de igualdad material (normativa) puede ser encontrada efectivamente a partir del análisis del caso material, donde la capacidad económica real y las aportaciones sociales reales del sujeto pasivo podrán ser valoradas de modo más específico y compatible con la verdad material de los hechos, justificando la adopción de posturas diferenciadoras para casos materialmente diferenciados.

Para definir la capacidad económica de los deudores, según los parámetros fijados en los artículos 21 y 23 de la Portaria 9917/2020, se tendrán en cuenta informaciones patrimoniales objetivas extraíbles a partir de datos proporcionados por los propios contribuyentes, lo que posibilita una actuación menos subjetiva y más imparcial de la Administración, evitando los riesgos de favorecimientos indebidos. Las informaciones patrimoniales son contrastadas con otros bancos de datos y se someten a un procedimiento de comprobación realizado periódicamente. Además de esto, la capacidad económica definida en cada caso concreto será comunicada al deudor para que, si existe discordancia, pueda ofrecer alegaciones de disconformidad (recurso administrativo que posibilita el diálogo contradictorio entre las partes). Por otro lado, además de la capacidad económica de los contribuyentes deudores, el art. 18 del reglamento destinado a las situaciones ordinarias pone de relieve otros parámetros para la aceptación de la transacción por parte de la Administración tributaria, tales como: I - el tiempo en recaudación; II - la suficiencia y liquidez de las garantías asociadas a los débitos inscritos; III - la existencia de aplazamientos activos; IV - la perspectiva de éxito de las estrategias administrativas y judiciales de

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

recaudación; V – el coste de la recaudación judicial; VI - el histórico de los aplazamientos de los débitos inscritos; VII - el tiempo de suspensión de la exigibilidad por decisión judicial.

La utilización de las transacciones por adhesión (art. 4º, párrafo 1º del reglamento en análisis), mecanismo ya previsto en la ley y desarrollado en los dos reglamentos arriba mencionados, refleja una elección interesante a la hora de viabilizar la maximización de los resultados de modo igualitario para una gran masa de deudores. Además de esto, al limitar la realización de tales acuerdos por adhesión a determinados límites de valores de la deuda y al disponer que referidos acuerdos solamente serán hechos efectivos mediante propuestas publicadas nacionalmente y cuya adhesión deba ser manifestada electrónicamente en plataformas informáticas, conforme el arts. 29 y 27, *caput* y párrafo 3º de la Portaria PGFN n. 9917/2020 y art. 3º de la Portaria 9924/2020, la Administración tributaria brasileña intenta conseguir que las transacciones puedan acordarse sin que supongan grandes inversiones preliminares en estructuras físicas y en personal (funcionarios públicos), siendo posible, poco a poco, ir aumentando las deudas factibles de transacción por adhesión según el valor integral del débito y según las capacidades económicas efectivas de los deudores ya clasificadas con antelación en orden decreciente de recuperabilidad. Según la clasificación creada por la Administración tributaria brasileña, los créditos son clasificados en: créditos tipo A (alta perspectiva de recuperación); créditos tipo B (media perspectiva de recuperación); créditos tipo C (difícil recuperabilidad) y créditos tipo D (irrecuperables)¹⁷¹.

¹⁷¹ El Ministerio de Hacienda, hoy llamado Ministerio de Economía, a través de la Portaria MF n. 293 de 12 de junio de 2017 estableció los criterios para la clasificación parametrizada de los créditos inscritos en débito activo de la Unión, creando, además, un sector dentro de la Procuraduría de Hacienda Nacional que tendría el encargo de, de modo permanente, actuar en la clasificación de referidos créditos. El texto de referida norma expresamente define algunos conceptos esenciales, tales como el concepto de deudor, de grupo de deudores, de endeudamiento total, de índice general de recuperabilidad (IGR), *rating*, activo contingente, ajustes para pérdidas de la deuda activa y sistema de *rating* bidimensional. De modo resumido, el referido sistema de *rating* bidimensional considera la existencia de dos variables: una relativa a los créditos inscritos en deuda activa (V-Deb), responsable de reflejar la suficiencia y liquidez de las garantías y de los aplazamientos activos; y otra variable relativa a los deudores (V-Dev), responsable de reflejar la capacidad de pago, el endeudamiento global y el histórico de cumplimiento voluntario de pago. A partir de un análisis bidimensional de las dos variables, se calcula el índice general de recuperabilidad (IGR) del deudor. Para el cálculo del IGR de un determinado grupo de deudores, se aplican medias ponderadas, relativas al endeudamiento total, de los valores correspondientes a la variable V-Dev de cada deudor. La medida del IGR, por lo tanto, define el encuadramiento de los créditos según el grado de recuperabilidad. La referida Portaria puede ser accedida en: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&&pagina=15&&data=13/06/2017>. Acceso el 29 de enero de 2020.



Otro punto que merece destaque en los reglamentos analizados es precisamente la disciplina de las posibles concesiones que la Administración tributaria podrá ofrecer a los contribuyentes en el contexto de la transacción tributaria. Efectivamente, conforme defendemos en el presente trabajo académico, aunque las concesiones recíprocas no constituyan elemento esencial del concepto de transacción tributaria, dichas concesiones pueden ocurrir y, no raras veces, pueden implicar beneficios que no son exactamente traducibles en beneficios financieros. Según el art. 8º del referido reglamento de situaciones ordinarias, siempre que obedezca los parámetros de la Ley General de Transacción tributaria, la Administración tributaria podrá ofrecer a los contribuyentes: a) descuentos a los créditos considerados irrecuperables o de difícil recuperación; b) aplazamientos, diferimientos y moratorias de pagos; c) flexibilización de las reglas de aceptación, evaluación, sustitución y liberación de garantías; d) utilización de compensaciones entre créditos y débitos de la Hacienda. La Portaria PGFN 9924/2020, a su vez, en su art. 4º, establece condiciones y concesiones excepcionales más ventajosas para los contribuyentes deudores, considerando el actual estado de crisis sanitaria con innegables consecuencias para la economía de todos.

Por otro lado, considerando que para las transacciones realizadas en la ejecución de la deuda tributaria la Ley General permite la iniciativa particular (por propuesta individual de las partes) y por adhesión (a propuesta de la Hacienda Pública), las hipótesis de propuestas derivadas de iniciativas individuales de los agentes públicos fueran correctamente limitadas por el reglamento. Para la actual circunstancia de crisis sanitaria, el reglamento extraordinario estableció que las transacciones solo podrían seguir la vía instrumental por adhesión. Para las circunstancias normales, ordinarias, el art. 32 del referido reglamento, la propuesta individual de la Administración solamente podrá ser aplicable a determinados tipos de deudores: a) deudores cuyo valor consolidado de los débitos inscritos en deuda activa de la Unión sea superior a R\$ 15.000.000,00 (quince millones de reales, aproximadamente tres millones de euros); b) deudores fallidos, en proceso de recuperación judicial o extrajudicial, en proceso de liquidación judicial o extrajudicial o en proceso de intervención extrajudicial; c) Estados, Distrito Federal y Municipios y respectivas entidades de derecho público de la Administración indirecta; d) débitos cuyo valor consolidado sea igual o superior a R\$ 1.000.000,00 (un millón de reales, aproximadamente doscientos mil euros) y que estén suspensos por decisión judicial o garantizados por bienes o derechos embargados.



En este punto, hay que destacar la posibilidad que tiene el deudor de ofrecer una contrapropuesta tras recibir la notificación de la propuesta inicial de la hacienda pública. La posibilidad de diálogo entre las partes fue facilitada por el reglamento de circunstancias ordinarias en su art. 35, de modo que, incluso cuando la propuesta individual inicial es de la Administración, el propio deudor individual elegido tendrá espacio para manifestar sus razonamientos. Además, en materia de apertura de espacios para diálogo entre hacienda pública y deudor, el reglamento brasileño posibilita también el contradictorio en otras dos ocasiones. Tales previsiones pueden ser vistas en la Portaria PGFN n. 9917/2020, en sus artículos 52 (posibilidad de impugnación y posterior recurso de la decisión administrativa de rescisión del acuerdo) y 64 (pedido de revisión de la capacidad económica clasificada por la Administración y revisión de las situaciones impeditivas de la celebración de la transacción).

Sin embargo, para las propuestas individuales ofrecidas por iniciativa de los propios deudores, el reglamento hace demasiadas exigencias formales y burocráticas, limitando quiénes pueden ofrecer propuestas de transacción y exigiendo numerosos requisitos formales para la presentación de las propuestas. Para los deudores en recuperación judicial hay incluso exigencias temporales específicas y limitaciones de las transacciones en lo que refiere a los plazos máximos para los aplazamientos y los límites de descuentos posibles. El exceso de exigencias tiene justificaciones prácticas y materiales. De hecho, la posibilidad de presentación de propuestas de transacción sin límites formales y sin observancia de previos requisitos de aceptabilidad podría inviabilizar los procedimientos ordinarios de recaudación de los créditos tributarios. Por otro lado, las transacciones tributarias tienen sus límites materiales definidos por la Ley General de Transacción Tributaria. El establecimiento de limitaciones es compatible con las finalidades de celeridad del instituto de la transacción, además de fortalecer su importancia y validez en el escenario de los mecanismos de resolución de los conflictos. La racionalización de los procedimientos en el ámbito judicial y administrativo genera una mayor celeridad para la solución de las controversias y atiende al objetivo de eficiencia de la Administración pública brasileña (art. 37 de la Constitución Federal brasileña). Efectivamente, conforme ya hemos tenido la oportunidad de decir, el éxito de los ADR no solo debe medirse en términos cuantitativos por número de procedimientos judiciales terminados o evitados, sino también por la celeridad, traducida en la obtención de la eficiencia tanto en la perspectiva de los procedimientos autocompositivos (con la máxima cercanía entre una solución compartida y el verdadero interés de las partes) como en la óptica



de la propia organización del Poder Judicial (puesto que a los jueces se les dirigirán las demandas que efectivamente necesiten de su actuación).

En realidad, con la actual estructura administrativa y funcional de la cual dispone la PGFN y con la actual crisis económica que no tiene plazo para finalizar, son muy bajas las expectativas de inversión en la prestación de los servicios públicos. Es casi utópico pensar en el aumento del número de funcionarios y en la creación de nuevos sectores administrativos que tendrían la especificidad de desarrollar el tema de las transacciones, de modo que solamente con mucha creatividad están siendo implementadas e incentivadas las buenas prácticas dentro del ámbito de la actividad de recaudación y defensa judicial del crédito tributario brasileño. El antiguo Proyecto de Ley n. 5.082/2009¹⁷², que tenía igualmente por objeto la creación y disciplina de las transacciones tributarias en el escenario jurídico brasileño, no ha logrado éxito y permanece paralizado en el legislativo brasileño. Pueden destacarse muchas causas de la ausencia de éxito normativo del referido proyecto, pero ciertamente una de las más visibles es que su contenido suponía la presencia de una superestructura administrativa que solamente sería viable con grandes inversiones en el órgano responsable de la recaudación del impago tributario¹⁷³. La actual norma en vigor aprovecha la misma estructura ya existente y utiliza de modo exhaustivo los mecanismos y sistemas telemáticos para la viabilidad de las transacciones tributarias.

Efectivamente, haciendo un análisis comparativo entre el antiguo proyecto de ley de transacción PL n. 5.082/2009 y la actual Ley 13.988/2020, de 13 de abril, llegaremos a la conclusión de que este último cuerpo normativo representa un considerable avance con relación a su antecesor, principalmente cuando considera la aplicación del instituto transaccional también en el ámbito de la recaudación del impago. La estructura sencilla señalada en la mencionada Ley, con la utilización de una sistemática legislativa de transferencia del desarrollo para reglamentos futuros refleja una tendencia a centrarse en las limitaciones materiales e instrumentales para la práctica y autorizaciones de las transacciones tributarias. El proyecto de ley arriba mencionado, por otro lado, además de no tratar

¹⁷² Véase en: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>
Accedido en 15 de octubre de 2019.

¹⁷³ Hay en el mencionado Proyecto de Ley la creación de la *Câmara Geral de Transação e Conciliação* (CGTC), una especie de órgano central donde serían gestionadas de forma más específica y técnica las hipótesis y requisitos concretos para las transacciones tributarias (art. 46 del PL).



adecuadamente los casos de transacción tributaria en los procedimientos de recaudación del impago, disciplina aspectos burocráticos que podrían ser encargados a instancias reglamentarias de menor rango. Además de esto, la nueva legislación puesta en vigencia en Brasil presupone menos inversión en estructura física y personal, siendo ejecutable con la estructura administrativa ya existente, sin que sea necesario la contratación de nuevos funcionarios públicos ni el aumento de estructura física del órgano administrativo de recaudación.

De modo conclusivo, tras el análisis del sistema adoptado por Brasil para regular las transacciones tributarias, es posible destacar los beneficios de tener una ley general de transacciones tributarias. Efectivamente, es prudente que el tema sea disciplinado en legislación específica; es decir, de modo aislado de las demás hipótesis en que sea posible la autocomposición de conflictos entre particulares y la Administración Pública a través de técnicas consensuales de pacificación. El actual modelo descentralizador español, donde las habilitaciones legales están dispersas en diferentes normativas y en diferentes contextos, constituye un impedimento a que la materia sea considerada de modo sistemático, no siendo posible identificar parámetros legales capaces de ofrecer limitaciones objetivas al espectro discrecional y al margen de libertad interpretativa transferidas al ámbito de actuación de la Administración tributaria. Sin embargo, analizando el actual estado de los dos ordenamientos jurídicos (España y Brasil) no puede negarse que en España ya están siendo practicadas efectivas transacciones tributarias. De hecho, las actas con acuerdo, los acuerdos previos de valoración y los acuerdos para definir la amplitud de los aplazamientos de las deudas son habilitaciones legales que, aunque todavía en pequeña cantidad, ya están siendo puestas en práctica. En Brasil, la eventual aproximación entre Estado tributante y contribuyentes todavía sigue siendo un reto que poco a poco, solamente ahora, con la publicación de la Ley General de Transacción Tributaria se intenta superar.

ÁMBITO- PREFIJO**GEISER****Nº registro****000008745e2000019409**

CSV**GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de****DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN****<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>**

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO**18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular**

Conclusiones

El incremento de la conflictividad tributaria en el escenario de la actual sociedad posmoderna representa un reto a ser superado por todos, ciudadanos y poderes constituidos. Muchos son los factores que contribuyen para el referido estado de saturación conflictiva, entre los cuales pueden ser citados la globalización de los mercados y la globalización del derecho. El aumento del número de conflictos de naturaleza tributaria es directamente proporcional a la ineficiencia del Estado en la gestión del interés público fiscal. La buena gestión del interés fiscal debe suponer el incentivo a la aproximación entre contribuyentes y Administración tributaria, no la creación de lejanías y prejuicios que solamente llevan a la eternización de los conflictos. En el contexto legislativo, la necesidad de los constantes cambios y actualizaciones normativas generan un clima de inseguridad jurídica en las relaciones tributarias, alejando las inversiones empresariales y creando brechas legales que favorecen la eternización de las demandas y la ineficiencia de los actuales mecanismos de resolución de conflictos tributarios. Por otro lado, la falta de rapidez de los procedimientos judiciales y las insatisfacciones de los contribuyentes que tienen sus demandas eternizadas demuestran el actual cuadro de absoluta ineficiencia de los mecanismos judiciales de resoluciones de conflictos de naturaleza tributaria. Por otro lado, la indeterminación del tiempo de duración de las demandas judiciales y las imprevisiones relativas al mérito de las decisiones finales adoptadas también generan un sentimiento de inseguridad jurídica, implicando elevados costes financieros tanto para el Poder Público como para los ciudadanos.

El clima de rechazo y de ausencia de confianza deben ser combatidas a través de mecanismos administrativos que incentiven la aproximación entre los sujetos de la relación tributaria. Poner en práctica instrumentos complementarios que actúen adelantada y rápidamente en la prevención y resolución de los conflictos de naturaleza tributaria disminuye el actual estado de lejanía y contribuye para la observancia de los principios de eficacia, capacidad económica, igualdad y justicia efectiva. De hecho, evitar el nacimiento de referidos conflictos y solucionarlos rápidamente tiene como consecuencia la práctica de una actividad administrativa más conectada con la realidad, derivándose para la judicialización solo las demandas que efectivamente necesiten ser judicializadas.



Los instrumentos alternativos de resolución de conflictos tributarios reflejan la creación de nuevos espacios de convergencia entre los contribuyentes y la Administración tributaria, partiéndose de la idea de sustituir un estado de lejanía por una gestión compartida del interés público fiscal. Sin embargo, para seguir por este camino serán necesarios algunos cambios de paradigma, asumiendo como válidas nuevas perspectivas conceptuales para el derecho tributario y para la justicia fiscal, con el objetivo de poner en práctica una gestión tributaria que tenga como fuente de justificación la premisa de que la tributación y el propio tributo son actividades y bienes sociales protegidos por el Estado pero que no le pertenecen. La participación del contribuyente en los procesos tributarios no se basa solo en la obligación de ayudar el Estado en su finalidad funcional. Los contribuyentes deben participar de modo activo porque tienen derecho a hacerlo. Por lo tanto, antes que una obligación, la participación de los contribuyentes en la gestión de los tributos es un derecho. Así, toda justificación teórica que sirve de base para las transacciones tributarias debe suponer un encuentro no forzoso de los sujetos tributarios, ya que ellos tienen en común la misma pretensión de sostenibilidad del sistema financiero del Estado y ambos desean la consecución de la justicia fiscal. Las partes individualmente puedan tener visiones diferentes de qué es la justicia fiscal. Sin embargo, la concepción compartida de justicia que sirve como punto de convergencia en la transacción tributaria es construida en una dialéctica discursiva Habermasiana, es decir: el diálogo puede aspirar a la justicia, aunque se partan de posturas diferentes. Adoptando una perspectiva dialéctica del derecho y de la justicia podremos justificar la importancia de que las condiciones del diálogo sean previamente establecidas por una ley específica, donde el legislador deberá poner mucha atención a cómo regula las posiciones de las partes.

En la práctica de las potestades legislativa y reglamentaria es cada vez más común la utilización de técnicas de redacción que revelan la incapacidad técnica y humana de los agentes políticos para cumplir con la difícil tarea de describir en detalle todas las circunstancias de hecho que están alrededor de la actividad tributaria. Entre tales técnicas, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y la transferencia de un cierto margen de discrecionalidad administrativa para la Administración Pública son las más utilizadas. El problema que planteamos no es la utilización de tales técnicas: el problema es utilizar tales técnicas sin considerar que los contribuyentes también tienen derecho a participar de las decisiones administrativas producidas como consecuencia de referidas transferencias



potestativas. Utilizar conceptos jurídicos indeterminados es una técnica legislativa democrática y compatible con el sentido de justicia fiscal cuando se crean espacios comunicativos que permiten la interpretación compartida de dichos conceptos. En definitiva, cuando nos damos cuenta de que el texto legal, por más descriptivo que sea, no es suficiente para regular la complejidad de los hechos jurídicos de la actualidad, el foco de la juridicidad deja de ser la letra fría de la ley y pasa a ser objeto interpretado por el aplicador del derecho. Cuando el momento interpretativo es elevado a un rango superior, es natural que el principio democrático exija la participación y expansión del número de intérpretes y aplicadores del derecho.

Posibilitar que los contribuyentes participen activamente en el momento de la interpretación y aplicación normativa implica tener una concepción tripartita del derecho (hecho, valor y norma), asumiendo la fuerza normativa de los principios constitucionales y teniendo en cuenta que la juridicidad normativa puede ser revelada a partir de la convergencia de dos tipos de discursos: el discurso de creación del derecho (propio del poder legislativo) y el discurso de aplicación (propio de los intérpretes y aplicadores del derecho). Contradictoriamente, adoptar una concepción cerrada del derecho, donde la función del interprete es mecánica y poco participativa, implicaría asumir que los conceptos jurídicos indeterminados podrían ser interpretados de modo completamente libre y discrecional: es decir, que el intérprete no estaría obligado a revelar la juridicidad de la norma interpretada. Sin embargo, la verdad es que los intérpretes no son libres para aplicar cualquier entendimiento, sino que deben siempre buscar la unidad de solución justa aplicable para el caso concreto. Además, adoptar la postura clásica del positivismo implicaría limitar la participación del contribuyente en la práctica de los actos típicamente discrecionales, ya que el marco teórico que justifica referido derecho a participar tiene su fuente en la fuerza normativa directa de los principios constitucionales de eficacia e igualdad material.

La transacción tributaria tiene naturaleza jurídica de acto administrativo bilateral consensual no contractual. Adoptar una postura privatista, concibiendo la transacción como un contrato, implicaría no tener en cuenta que el margen de libertad interpretativo y discrecional siempre estará limitado a los parámetros de la ley autorizadora y siempre deberá guiarse por el interés público fiscal, de modo que no es posible hablar de libertad volitiva contractual. Del mismo modo, adoptar una concepción puramente publicista implicaría decir que el Estado siempre estará en un rango superior en el escenario transaccional, es decir, el



Estado mantendría su posición unilateral. En la transacción tributaria las partes están en puntos equidistantes con relación a la justicia fiscal, ambas deben tener interés en la realización de dicha justicia. La idea de interés público fiscal tiene conexión con la búsqueda del bien común planteado por Aristóteles, es decir, un estado fiscal que permita a todos el desarrollo igualitario de sus potencialidades individuales. Para lograr una efectiva igualdad de derechos en el ámbito de la tributación es necesario unir las pretensiones recaudatorias con la función redistributiva de los tributos.

Por otro lado, la transacción tributaria tiene como reto evitar y solucionar conflictos de interés generados por las inevitables incertidumbres inherentes a la aplicación del derecho tributario. En la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados, la transacción tributaria actúa como instrumento que intenta incentivar la búsqueda dialogada de la unidad de solución justa del derecho aplicable, en un ambiente procedimental que favorezca la convergencia de las argumentaciones de las partes involucradas. En esta búsqueda, los intérpretes no son libres para elegir la mejor interpretación según parámetros de conveniencia u oportunidad, sino que deben observar de modo reglado los límites normativos presentes en el ordenamiento jurídico. En el ejercicio compartido de la discrecionalidad administrativa, a su vez, la transacción tributaria actúa como instrumento revelador de la capacidad económica del contribuyente y como instrumento inductor de eficacia recaudatoria, evitando una actuación desproporcionada e ineficiente de la Administración tributaria. En la modalidad integralmente discrecional de transacción tributaria, en donde la ley identifica y especifica expresamente las condiciones y límites para la realización de la transacción tributaria, el objetivo que guiará al legislador no será propiamente la extinción de un conflicto entre los sujetos de la relación tributaria: su motivación estará en la búsqueda de la máxima eficiencia de los mecanismos de recaudación de los tributos y en la disminución de posibles violaciones a derechos fundamentales de los contribuyentes.

Los principios de legalidad, igualdad, justicia efectiva e indisponibilidad administrativa no obstaculizan ni impiden la práctica de las transacciones tributarias, sino que constituyen la base fundamental presente en la norma constitucional que justifica la viabilidad de la adopción de referido mecanismo complementario de resolución y prevención de los conflictos de naturaleza tributaria. El principio de legalidad exige que cualquier transacción tributaria siga rigurosamente los límites fijados en la ley autorizadora. Por otro lado, no existe ningún dispositivo de ley en los dos ordenamientos jurídicos estudiados



(Brasil y España) que expresamente prohíba la realización de transacciones tributarias. Además, en el contexto de las transacciones tributarias hay que poner de relieve la relatividad del principio de legalidad tributaria. De hecho, la norma tributaria contiene elementos de diferentes rangos de esencialidad y coercitividad. Los conceptos jurídicos indeterminados constituyen elementos cuya esencialidad puede ser considerada débil, de modo que, por opción del legislador, su interpretación puede ser moldada según la realidad de los hechos y en conformidad con los parámetros jurídicos aplicables al caso material. Por otro lado, igualmente por opción del legislador, la transferencia del margen libertad discrecional dentro de los límites presentes en la ley autorizadora, constituye una técnica legislativa que pretende exactamente complementar la actividad legislativa en los supuestos en que el legislador no tiene la capacidad de describir en un texto toda la complejidad y variedad de los hechos. De hecho, utilizar herramientas discrecionales en el ejercicio de la tributación debe considerarse una buena técnica legislativa, siempre y cuando la propia ley expresamente limite la actuación discrecional y discipline una actuación administrativa compatible con los principios de eficiencia e igualdad material, siendo esencial considerar, en estos casos, la realización previa de estudios estadísticos reveladores del grado de recuperabilidad de los créditos tributarios.

El principio de igualdad tributaria, a su vez, obliga a que el tributo y la actividad tributaria sean originalmente pensados de modo que se garantice un tratamiento igualitario de todos los contribuyentes. Sin embargo, la igualdad tributaria no implica solamente una igualdad formal ante la ley: es necesario garantizar también la igualdad material, introduciendo diferencias de trato cuando los hechos son distintos y actuando de modo similar cuando los hechos son idénticos. La aplicación del espectro material del principio de igualdad no es suficientemente atendida por el legislador en su labor descriptiva de la norma. Así, los intérpretes y aplicadores del derecho tributario son igualmente llamados a garantizar la observancia del principio de igualdad en su acepción material. Cuando se permite definir de modo consensual el sentido de un concepto jurídico indeterminado, el principio de igualdad material servirá de guía reveladora de las diferencias entre hechos que deben tenerse en cuenta. En referidos casos, el diálogo permitido por la ley de transacciones deberá tener como objetivo no solo la obtención de una interpretación convergente entre las partes, sino también que los conceptos jurídicos indeterminados sean interpretados de modo justo en un proceso constructivo, deliberativo y volcado a observar el principio de igualdad material, con



la adopción de mecanismos de publicidad y de expansión de la aplicación de las interpretaciones a los contribuyentes que estén en igual posición jurídica y que deseen adherirse a las mismas condiciones. Tales previsiones legales son fundamentales para que se logre tener un sistema de previsibilidad suficientemente compatible con la seguridad jurídica; seguridad jurídica que, antes de la transacción tributaria, todavía no estaba garantizada suficientemente.

Del mismo modo, en las transacciones tributarias típicamente discrecionales, la observancia de la capacidad económica de los contribuyentes y la búsqueda de un mayor grado de eficiencia administrativa son objetivos que están conectados con el pretendido sentido material del principio de igualdad tributaria. En tales supuestos, la presencia de mecanismos centralizadores y difusores de los acuerdos juega un papel esencial para que el principio de igualdad material pueda garantizarse integralmente. Al tratarse de una relación de derecho público, donde los demás ciudadanos contribuyentes también deben ser tratados igualitariamente, la ley autorizadora debe regular mecanismos que viabilicen el amplio acceso de todos los contribuyentes que estén en igual situación de hecho. Dentro de estos mecanismos de difusión del alcance de las transacciones tributarias, la utilización de los acuerdos por adhesión refleja una medida razonable cuando permite que todos los contribuyentes incluidos en las hipótesis previamente definidas por la ley autorizadora puedan adherirse voluntariamente a los términos del acto transaccional. Otro mecanismo de difusión y ampliación de las transacciones es la adopción de una sistemática de observancia obligatoria de precedentes administrativos, donde los agentes públicos permanecen obligados a actuar de modo similar en las situaciones previamente consideradas como precedentes administrativos vinculantes. Además de tales mecanismos, también es un buen instrumento amplificador de las transacciones la posibilidad de realizar transacciones a través de representantes de ciertos colectivos, de modo que un gran número de casos idénticos pueda ser incluido en un mismo acuerdo.

El principio de indisponibilidad del crédito tributario igualmente es compatible con las modalidades transaccionales estudiadas. La definición transaccional del sentido de un concepto indeterminado tiene conexión con un momento procedimental donde todavía no hay crédito tributario. Las consecuencias de referida definición conceptual no reflejan exactamente una pérdida o incremento del crédito futuro. Por esta razón, cuando la transacción resulta en la disminución de una expectativa recaudatoria no estamos ante una



concesión financiera patrocinada por el Estado, estamos solamente aplicando de modo reglado la norma tributaria en la exacta proporción en que ella debe ser aplicada. Del mismo modo, la utilización consensual de parámetros discrecionales definidores de la efectiva capacidad económica del contribuyente e inductores de la eficacia recaudatoria no implican ninguna concesión o condonación financiera. El principio de indisponibilidad debe conciliarse con razones de seguridad y de buen funcionamiento de la Administración. La seguridad jurídica es obtenida en la transacción tributaria cuando los elementos normativos generales e imprecisos son complementados con los precedentes administrativos consensuados más conectados con la realidad de los hechos. El buen funcionamiento de la Administración, a su vez, prescribe como primer reto de la actividad administrativa pública la eficiencia: objetivo que se materializa con la racionalización de la práctica administrativa, de modo que la Administración debe temperar la actividad administrativa según factores vinculados a la relación coste/beneficio. Así, toda la actividad discrecional compartida debe venir precedida por estudios técnicos indicativos de que la utilización de técnicas transaccionales repercutirá positivamente en el incremento de la recaudación, principalmente cuando circunstancias extrafiscales derivadas del estado de crisis económicas o sanitarias, por ejemplo, hagan que el Estado tenga que conciliar la manutención de pretensiones recaudatorias con la sostenibilidad de otros factores sociales que influyen directamente en la economía. En definitiva, la viabilidad jurídica de las transacciones tributarias no puede ser reducida al planteamiento de la disponibilidad de derechos. Habiendo una ley autorizadora para la transacción, la interpretación consensual de los conceptos jurídicos indeterminados y la materialización de la potestad discrecional no reflejan violación del principio de indisponibilidad.

La transacción en materia tributaria refleja un procedimiento excepcional y complementario con relación al mecanismo judicial ordinario. Desde la perspectiva de la tutela judicial efectiva hay que subrayar, inicialmente, que las técnicas transaccionales no suponen inviabilizar o sustituir las funciones judiciales, sino que se trata de una instancia complementaria, que puede ayudar en la prevención y resolución de ciertos temas. Aunque el principio de tutela judicial efectiva tenga como elemento central la protección del derecho al acceso a los Tribunales, su complejidad tiene vínculos con otros principios y derechos. Considerando la vinculación del derecho al acceso a la justicia con el principio de tutela judicial efectiva, la adopción de técnicas complementarias no judiciales para la resolución de



los conflictos encuentra dos niveles de compatibilidad, o sea, el formal y el material. Hay compatibilidad formal en la exacta medida en que el incremento del número de alternativas instrumentales (herramientas procedimentales) que tengan como objetivo la resolución y prevención de conflictos implica, en la misma proporción, la ampliación del nivel de protección ofrecido para los ciudadanos, ya que promueven nuevos espacios instrumentales donde sus conflictos pueden ser subsanados. Por otro lado, hay que destacar igualmente la presencia de una auténtica compatibilidad material, ya que la subsanación y la prevención de los conflictos por la vía del consenso generan un acercamiento de la solución práctica a la efectiva satisfacción del interés de las partes involucradas. En verdad, el grado material de eficiencia en la resolución del conflicto será mayor cuando las propias partes, de modo espontáneo y participativo, ayuden en la construcción de un resultado satisfactorio. Aquí, el incremento de espacios alternativos de resolución o prevención del conflicto redunda en una ampliación substantiva (material) del nivel de tutela efectiva ofrecida. Por último, no cabe hablar de vulneración del derecho de tutela judicial efectiva cuando el propio ciudadano opta voluntariamente por un procedimiento que entiende más ventajoso para la protección de sus intereses.

Además, la adopción de la transacción tributaria es perfectamente compatible con el control judicial de los actos administrativos discrecionales y reglados. Más allá del propio control interno de los actos administrativos eventualmente afectados por un vicio de invalidación, el Poder Judicial siempre será una vía posible para la tutela de los derechos de las partes en los casos de abuso de poder, mala fe, dolo o fraude a la ley autorizadora de la transacción. En este sentido, cualquiera de las partes (Estado/contribuyente) podrá accionar el control judicial cuando ocurra acto administrativo transaccional con vicio de ilegalidad, practicado con exceso de poder, que haya transgredido el margen de discrecionalidad o cuya motivación no sea conforme con los parámetros del principio constitucional de proporcionalidad.

El ordenamiento jurídico español ha adoptado una sistemática descentralizada en materia de habilitaciones legales para los acuerdos en el contexto de la actividad tributaria del Estado. Aunque todavía no haya una ley específica que discipline y autorice de modo general la realización de las transacciones tributarias, es posible identificar la presencia de importantes espacios procedimentales donde puede ser practicada la vía del consenso entre las partes de la relación tributaria. Entre tales espacios procedimentales que tienden hacia un



diálogo participativo, las actas con acuerdo ocupan un lugar destacado, aunque tal instituto sea merecedor de mejoramientos normativos. Otros espacios participativos, como hemos visto, son igualmente dignos de reseñarse, tales como la posibilidad de acuerdos de valoración de bienes, los acuerdos en los concursos de acreedores y los acuerdos relativos a aplazamientos de pago.

Partiendo de los dos tipos de transacción propuestos en el presente trabajo, en la normativa española un ejemplo de transacción tributaria interpretativa serían las actas con acuerdo y un ejemplo de transacciones típicamente discrecionales los acuerdos sobre el aplazamiento o fraccionamiento de pago. En las actas con acuerdo, el objeto central del acuerdo estará en definir el sentido y el alcance del concepto jurídico indeterminado. En los acuerdos de fraccionamiento de pago, a su vez, el objeto transaccional es precisamente aplicar los límites de la discrecionalidad administrativa según una concepción de justicia fiscal aglutinadora de dos intereses: eficacia recaudatoria y observancia del principio de capacidad económica. Sin embargo, aunque sean buenos ejemplos de los modelos transaccionales analizados, debemos subrayar la importancia de que, en la regulación legal de las actas con acuerdo, se introduzcan elementos menos limitadores de la participación del contribuyente; por otro lado, igualmente a título de propuesta, sería interesante la introducción de elementos objetivos de valoración de la capacidad económica de los deudores en la legislación que regula los acuerdos de fraccionamiento de pago.

En todos los casos de transacciones típicamente discrecionales, donde el objeto de la transacción tiene contornos discrecionales, es necesario un previo análisis de los riesgos inherentes a la construcción cooperativa de una decisión. La Administración solamente debe ser autorizada legalmente a conceder plazos o descuentos en los supuestos en que la tutela del interés fiscal indique que el mejor camino para la garantía del equilibrio económico-financiero de las partes sea el camino del diálogo. De hecho, la Administración solo puede decidir de modo razonable sobre el plazo y descuentos que puede conceder para el pago cuando dispone de informaciones y estudios técnicos previos, los cuales reflejen una clasificación de sus créditos según el grado de recuperabilidad. Referido grado de recuperabilidad, a su vez, debe llevar en consideración todos los factores que influyen directamente e indirectamente la decisión discrecional de la Administración: antecedentes históricos del crédito y del contribuyente, buena fe del contribuyente, igualdad de tratamiento con relación a casos idénticos, valor del crédito, tiempo de recuperación ordinario, costos de



ejecución forzosa, entre otros. La existencia de dichos estudios clasificatorios es necesaria para que las opciones discrecionales de la Administración tributaria puedan ser justificadas según criterios de conveniencia y oportunidad, con los cuales sea posible indicar la viabilidad de los acuerdos para conferir mayor eficiencia recaudatoria. La utilidad de tener tales clasificaciones previas es evidenciada también en la posibilidad de ser incentivadas administrativamente transacciones en masa, a través de instrumentos de adhesión. Por otro lado, en el contexto de dichas transacciones, la aproximación con el contribuyente a través de un ambiente transaccional es necesaria para que sus argumentos de hecho sean efectivamente contrastados y comprobados, garantizando el contradictorio con el dialogo tendiente al consenso.

En el ordenamiento jurídico brasileño, por su parte, el Código Tributario Nacional ya cuenta con una autorización general para la práctica de las transacciones. Sin embargo, referida autorización expresamente está subordinada al consecuente desarrollo normativo a través de una ley específica. En el ámbito de la potestad normativa federal recientemente fue publicada la Ley n. 13.988/2020, de 13 de abril y su reglamento de desarrollo, la Portaria n. 11.956, de 27 de noviembre de 2019. No obstante, los recientes avances normativos en el tema de las transacciones tributarias en Brasil, hay algunos puntos que merecen destaque y revisión. Inicialmente la propia redacción del art. 171 del Código Tributario Nacional refleja incertidumbres y limitaciones en su lectura. Dicho dispositivo legal parece describirla transacción tributaria como un instituto que tiene la única finalidad de extinguir el crédito tributario, siempre a través de supuestas concesiones recíprocas financieras, y para subsanar conflictos ya existentes. Sin embargo, conforme hemos defendido a lo largo de la presente tesis, la transacción tributaria debe tener contornos más amplios, so pena de no ser aprovechada toda su potencialidad jurídica. De hecho, la extinción del crédito tributario solo constituye una de las consecuencias o efectos de la transacción, las concesiones no siempre serán recíprocamente financieras, y la finalidad de una transacción podrá ser exclusivamente evitar la ocurrencia futura de un conflicto. Por tales razones, la interpretación del art. 171 del Código Tributario brasileño debe ser realizada de modo sistemático, incorporando los fundamentos constitucionales que están alrededor de las prácticas transaccionales administrativas. Considerando que los principios de capacidad económica, igualdad tributaria material y eficiencia administrativa son principios expresamente tutelados por la Constitución brasileña, es posible identificar raíces constitucionales que fundamentan la



previsión legal de una transacción tributaria en su acepción más amplia, es decir, una transacción en el sentido de acuerdo tendiente a evitar el surgimiento de conflictos.

De modo más específico, con relación al texto de la Ley de transacciones federales brasileña arriba referida, hay que subrayar el hecho de que, pese a ser compatible con los argumentos teóricos defendidos en el presente trabajo, la diferenciación teórica de los fundamentos que distinguen las dos modalidades de transacción (interpretativa versus discrecional) debería haber quedado más detallada en el texto de dicha medida provisoria, principalmente cuando percibimos que esta diferenciación teórica repercute de modo práctico en los efectos y mecanismos de control de los actos administrativos transaccionales. De hecho, en los actos transaccionales típicamente discrecionales es la ley autorizadora la que debe expresamente limitar la actuación de los agentes públicos y los efectos de sus actos, siendo recomendable que determine expresamente las hipótesis de revocación unilateral del acuerdo, para evitar el surgimiento de nuevos conflictos.

La utilización de las transacciones por adhesión, mecanismo previsto en la referida Medida Provisória brasileña y por su reglamento de desarrollo, refleja una elección interesante a la hora de viabilizar la extensión de los resultados de modo igualitario para una gran masa de contribuyentes. Además de esto, al limitar la realización de tales acuerdos por adhesión a determinados límites de valores y al disponer que referidos acuerdos solamente serán hechos efectivos mediante propuestas publicadas nacionalmente y cuya adhesión deba ser manifestada electrónicamente en plataformas en sistema de informática, la normativa logra hacer que las transacciones puedan practicarse sin que supongan grandes inversiones preliminares en estructuras físicas y en personal (funcionarios públicos), siendo posible, de forma moderada, ir aumentando el número de situaciones prácticas aptas para transacción según previa clasificación del perfil de recuperabilidad. No obstante, la excesiva utilización del formato de adhesión puede traer consecuencias negativas. De hecho, pese a ser un instrumento útil y eficiente (ahorra tiempo y costes) para la consecución de la igualdad de tratamiento entre todos los contribuyentes que están en igual situación, su utilización como única vía de acceso a las transacciones tributarias puede significar un impedimento para que los propios contribuyentes puedan plantear la amplia variedad de casos particulares. En este punto, aunque estamos de acuerdo con la practicidad del mecanismo de las adhesiones, creemos que dar iguales oportunidades a los contribuyentes de iniciar el dialogo podría ser más compatible con un Estado Democrático de Derecho, siendo cierto que muchas



situaciones de acuerdo podrían ser cotejadas, situaciones que ciertamente pasarían desapercibidas por la Administración Pública en su poder/deber unilateral de iniciar la narrativa del consenso.

En el ámbito de las transacciones tributarias que tienen como objeto la resolución de controversias jurídico-interpretativas, la Medida Provisoria brasileña y su reglamento de desarrollo podrían haber avanzado en dos puntos esenciales. En primer lugar, para esta modalidad de transacción, la norma prevé el acuerdo solamente para la resolución de controversias que ya están siendo cuestionadas judicial o administrativamente, es decir, en esta modalidad la norma no permite la posibilidad de una transacción preventiva de conflictos. Además, la modalidad transaccional interpretativa carece de una disciplina legal más detallada, debiendo destacarse el hecho de que la libertad discrecional de opción inicial del procedimiento transaccional no refleja exactamente la naturaleza del objeto transaccional en sí mismo. En puridad, el objeto del acto transaccional interpretativo no tiene características discrecionales, de modo que todo el sistema de control de referido acto debe seguir las vías propias de los actos vinculados, alejándose de cuestiones relacionadas con la idea de conveniencia u oportunidad administrativa. De hecho, ningún concepto jurídico indeterminado debe ser aclarado o definido según criterios de mérito discrecional administrativo: los criterios siempre serán extraídos del ordenamiento jurídico y el control judicial seguirá el modelo de control de legalidad y constitucionalidad de todos los actos administrativos reglados.

De modo conclusivo, tras el análisis del sistema adoptado por Brasil para reglamentar las transacciones tributarias, es posible destacar los beneficios de tener una ley general de transacciones tributarias. Efectivamente, es prudente que el tema sea disciplinado en legislación específica, es decir, de modo aislado de las demás hipótesis en que sea posible la autocomposición de conflictos entre particulares y la Administración Pública a través de técnicas consensuales de pacificación. El actual modelo descentralizado español, donde las habilitaciones legales están dispersas en diferentes normativas y en diferentes contextos, constituye un impedimento a que la materia sea abordada de modo sistemático, no siendo posible identificar parámetros legales capaces de ofrecer limitaciones objetivas al espectro discrecional y al margen de libertad interpretativo transferidos al ámbito de actuación de la Administración tributaria. Sin embargo, analizando el actual estado de los dos ordenamientos jurídicos (España y Brasil) no cabe negar que en España ya se están practicando



efectivamente transacciones tributarias. En este sentido, las actas con acuerdo y los acuerdos de valoración de bienes son habilitaciones legales que, aunque todavía en pequeña cantidad y con pocas características de las transacciones típicas ideales, están previstas en la normativa (aunque su uso no sea necesariamente frecuente). En Brasil, la eventual aproximación entre Estado tributante y contribuyentes todavía sigue siendo un reto que poco a poco, solamente ahora, se intenta alcanzar en el ámbito de los tributos federales.

Tras el análisis del actual escenario del ordenamiento jurídico brasileño y español, sobre el tema de las transacciones tributarias, es posible afirmar de modo conclusivo que ambos países necesitan avanzar en la búsqueda de la materialización del instituto. Si por un lado a Brasil le falta una mayor distribución de los actos convencionales a lo largo de los procedimientos de liquidación e inspección tributarios (transacciones interpretativas), el ordenamiento jurídico español carece de una mejor reglamentación de los posibles casos de aplicación de las transacciones típicamente discrecionales. En el caso de Brasil, todas las iniciativas legislativas hasta hoy realizadas se centran en la última fase de la tributación (fase de la ejecución judicial de los tributos impagados), de modo que existe la necesidad evidente de que el procedimiento tributario sea abordado desde su origen, incrementándose el modelo de transacciones interpretativas. En España, a su vez, aunque existan ciertas aperturas legislativas que claramente permiten la existencia de acuerdos entre las partes del fenómeno de la tributación, la poca utilización de los actos convencionales indica la necesidad del mejoramiento de los instrumentos jurídicos existentes. La ausencia de una regulación unificada y sistemática dificulta la adopción del camino transaccional como un instrumento orientado a prevenir y resolver conflictos tributarios.

Por último, debemos poner de relieve que los avances necesarios en nuestras legislaciones solamente serán posibles tras la transformación de la relación Administración-contribuyente, a través de la búsqueda de fórmulas flexibles que permitan que la potestad administrativa pueda ser practicada de modo consensual, aprovechando la comunicación entre las partes y la aportación de aspectos materiales que suelen quedar al margen del procedimiento formal. El derecho tributario merece liberarse de su dogma meramente instrumental, de modo que debemos empezar a mirarlo a través de una perspectiva que aproveche mejor su potencialidad transformadora de la organización social. Además, la voluntariedad de la transacción tributaria únicamente será posible a partir del momento en que los contribuyentes tengan la convicción de la legitimidad de los tributos (atendiendo a



las necesidades sociales – gastos públicos) y previa percepción de la existencia de una Administración tributaria que ayude al cumplimiento de las obligaciones tributarias y respete los derechos fundamentales constitucionalmente tutelados. En este contexto, considerando que la adopción de la transacción tributaria representa un paso importante hacia la justicia tributaria y considerando que el derecho tributario de nuestro tiempo necesita de espacios consensuales de oxigenación social, es posible afirmar que, más allá de ser jurídicamente viables, las transacciones tributarias son instrumentos necesarios para la resolución y prevención de los actuales conflictos tributarios que afloran en un ambiente de derecho global y pluridimensional: son instrumentos participativos que permiten una actualización viviente del derecho, siendo tarea del legislador regular el desarrollo democrático de dicha participación. Para eso, hace falta un cambio de paradigma esencial: en el contexto tributario todos nosotros debemos orientar nuestras elecciones hacia la consecución del bien común, asumiendo que el gran reto no es el incremento financiero individual, sino el incremento igualitario de las capacidades de desarrollo social de todos los ciudadanos.

ÁMBITO- PREFIJO**GEISER****Nº registro****000008745e2000019409**

CSV**GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de****DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN****<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>**

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO**18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular**

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

ANEXOS

Anexo I - Ley de transacción tributaria federal (Ley n. 13.988/2020, de 13 de abril).

LEI Nº 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020

Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. § 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público. § 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade. § 3º A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei: I - aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; II - à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. § 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).



Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas: I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União; II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor. Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de: I - não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; II - não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal; III - não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei; IV- desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). § 1º A proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irrevogável de todas as condições estabelecidas nesta Lei e em sua regulamentação, de modo a constituir confissão irrevogável e irretroatável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). § 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. § 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.

Art. 4º Implica a rescisão da transação: I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos; II - a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração; III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente; IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação; V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito; VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou VII - a inobservância de quaisquer



disposiciones desta Lei ou do edital. § 1º O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias. § 2º Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos. § 3º A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital. § 4º Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.

Art. 5º É vedada a transação que: I - reduza multas de natureza penal; II - conceda descontos a créditos relativos ao: a) Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), enquanto não editada lei complementar autorizativa; b) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador; III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica. § 1º É vedada a acumulação das reduções oferecidas pelo edital com quaisquer outras asseguradas na legislação em relação aos créditos abrangidos pela proposta de transação. § 2º Nas propostas de transação que envolvam redução do valor do crédito, os encargos legais acrescidos aos débitos inscritos em dívida ativa da União de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, serão obrigatoriamente reduzidos em percentual não inferior ao aplicado às multas e aos juros de mora relativos aos créditos a serem transacionados. § 3º A rejeição da autorização referida na alínea *b* do inciso II do caput deste artigo exigirá manifestação expressa e fundamentada do Conselho Curador do FGTS, sem a qual será reputada a anuência tácita após decorrido prazo superior a 20 (vinte) dias úteis da comunicação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da abertura do edital para adesão ou da proposta de transação individual.

Art. 6º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se microempresa ou empresa de pequeno porte a pessoa jurídica cuja receita bruta esteja nos limites fixados nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, não aplicados os demais critérios para opção pelo regime especial por ela estabelecido.

Art. 7º A proposta de transação e a sua eventual adesão por parte do sujeito passivo ou devedor não autorizam a restituição ou a compensação de importâncias pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos pelos quais tenham optado antes da celebração do respectivo termo.

Art. 8º Na hipótese de a proposta de transação envolver valores superiores aos fixados em ato do Ministro de Estado da Economia ou do Advogado-Geral da União, a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização ministerial, admitida a delegação.



Art. 9º Os atos que dispuserem sobre a transação poderão, quando for o caso, condicionar sua concessão à observância das normas orçamentárias e financeiras.

CAPÍTULO II

DA TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DE CRÉDITOS DA UNIÃO E DE SUAS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES PÚBLICAS

Art. 10. A transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais poderá ser proposta, respectivamente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Procuradoria-Geral Federal, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, ou pela Procuradoria-Geral da União, em relação aos créditos sob sua responsabilidade.

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei; II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições. § 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União. § 2º É vedada a transação que: I - reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do caput deste artigo; II - implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 84 (oitenta e quatro) meses; IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União. § 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal. § 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se também às: I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; e II - instituições de ensino. § 5º Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência. § 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos



líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado.

Art. 12. A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais. § 1º O disposto no caput deste artigo não afasta a possibilidade de suspensão do processo por convenção das partes, conforme o disposto no inciso II do caput do art. 313 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). § 2º O termo de transação preverá, quando cabível, a anuência das partes para fins da suspensão convencional do processo de que trata o inciso II do caput do art. 313 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), até a extinção dos créditos nos termos do § 3º do art. 3º desta Lei ou eventual rescisão. § 3º A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos.

Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, diretamente ou por autoridade por ele delegada, assinar o termo de transação realizado de forma individual. § 1º A delegação de que trata o caput deste artigo poderá ser subdelegada, prever valores de alçada e exigir a aprovação de múltiplas autoridades. § 2º A transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico.

Art. 14. Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará: I - os procedimentos necessários à aplicação do disposto neste Capítulo, inclusive quanto à rescisão da transação, em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; II - a possibilidade de condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes; III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual; IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados; V - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial. Art. 15. Ato do Advogado-Geral da União disciplinará a transação no caso dos créditos previstos no inciso III do § 4º do art. 1º desta Lei.

CAPÍTULO III

DA TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA

Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria



Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. § 1º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas. § 2º A proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados, vedada, em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário. § 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital. § 1º O edital a que se refere o caput deste artigo: I - definirá: a) as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas; b) o prazo para adesão à transação; II - poderá limitar os créditos contemplados pela transação, considerados: a) a etapa em que se encontre o respectivo processo tributário, administrativo ou judicial; ou b) os períodos de competência a que se refiram; III - estabelecerá a necessidade de conformação do contribuinte ou do responsável ao entendimento da administração tributária acerca de fatos geradores futuros ou não consumados. § 2º As reduções e concessões de que trata a alínea *a* do inciso I do § 1º deste artigo são limitadas ao desconto de 50% (cinquenta por cento) do crédito, com prazo máximo de quitação de 84 (oitenta e quatro) meses. § 3º A celebração da transação, nos termos definidos no edital de que trata o caput deste artigo, compete: I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, no âmbito do contencioso administrativo; e II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses legais.

Art. 18. A transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação.

Parágrafo único. A transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação.

Art. 19. Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia. § 1º O sujeito passivo que aderir à transação deverá: I - requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei



nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil); II - sujeitar-se, em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio, ressalvada a cessação de eficácia prospectiva da transação decorrente do advento de precedente persuasivo nos termos dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), ou nas demais hipóteses previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. § 2º Será indeferida a adesão que não importar extinção do litígio administrativo ou judicial, ressalvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto, nos termos do ato a que se refere o caput deste artigo. § 3º A solicitação de adesão deverá abranger todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido, ainda que não definitivamente julgados. § 4º A apresentação da solicitação de adesão suspende a tramitação dos processos administrativos referentes aos créditos tributários envolvidos enquanto perdurar sua apreciação. § 5º A apresentação da solicitação de adesão não suspende a exigibilidade dos créditos tributários definitivamente constituídos aos quais se refira.

Art. 20. São vedadas: I - a celebração de nova transação relativa ao mesmo crédito tributário; II - a oferta de transação por adesão nas hipóteses: a) previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o ato ou a jurisprudência for em sentido integralmente desfavorável à Fazenda Nacional; e b) de precedentes persuasivos, nos moldes dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), quando integralmente favorável à Fazenda Nacional; III - a proposta de transação com efeito prospectivo que resulte, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação. Parágrafo único. O disposto no inciso II do caput deste artigo não obsta a oferta de transação relativa a controvérsia no âmbito da liquidação da sentença ou não abrangida na jurisprudência ou ato referidos no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Art. 21. Ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará o disposto neste Capítulo.

Art. 22. Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, no que couber, disciplinar o disposto nesta Lei no que se refere à transação de créditos tributários não judicializados no contencioso administrativo tributário. § 1º Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, diretamente ou por autoridade por ele delegada, assinar o termo de transação. § 2º A delegação de que trata o § 1º deste artigo poderá ser subdelegada, prever valores de alçada e exigir a aprovação de múltiplas autoridades. § 3º A transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico.

CAPÍTULO IV

DA TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE PEQUENO VALOR



Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará: I - o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos; II - a adoção de métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação, envolvendo processos de pequeno valor. Parágrafo único. No contencioso administrativo de pequeno valor, observados o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o julgamento será realizado em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas subsidiariamente.

Art. 24. A transação relativa a crédito tributário de pequeno valor será realizada na pendência de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida ativa da União. Parágrafo único. Considera-se contencioso tributário de pequeno valor aquele cujo crédito tributário em discussão não supere o limite previsto no inciso I do caput do art. 23 desta Lei e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Art. 25. A transação de que trata este Capítulo poderá contemplar os seguintes benefícios: I - concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito; II - oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses; e III - oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições. § 1º É permitida a cumulação dos benefícios previstos nos incisos I, II e III do caput deste artigo. § 2º A celebração da transação competirá: I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no âmbito do contencioso administrativo de pequeno valor; e II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses previstas neste Capítulo.

Art. 26. A proposta de transação poderá ser condicionada ao compromisso do contribuinte ou do responsável de requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Art. 27. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, em seu âmbito de atuação, disciplinar a aplicação do disposto neste Capítulo.

CAPÍTULO V

DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:



"Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte."

CAPÍTULO VI

DISPOSICIONES FINAIS

Art. 29. Os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação nos termos desta Lei somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Art. 30. Esta Lei entra em vigor: I - em 120 (cento e vinte) dias contados da data da sua publicação, em relação ao inciso I do caput e ao parágrafo único do art. 23; e II - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

Brasília, 14 de abril de 2020; 199 o da Independência e 132 o da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

Paulo Guedes

André Luiz de Almeida Mendonça



Anexo II – Reglamento para situaciones ordinarias: Portaria PGFN nº 9917, de 17 de abril de 2020.

Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União.

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso das atribuições que lhe conferem o art. 14 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, o art. 10, I, do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, e o art. 82, incisos XIII e XVIII, do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 36, de 24 de janeiro de 2014, resolve:, resolve:

Art. 1º Esta Portaria disciplina os procedimentos, os requisitos e as condições necessárias à realização da transação na cobrança da dívida ativa da União, cuja inscrição e administração incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

CAPÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção I

Dos princípios e dos objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União

Art. 2º São princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União: I - presunção de boa-fé do contribuinte; II - concorrência leal entre os contribuintes; III - estímulo à autorregulização e conformidade fiscal; IV - redução de litigiosidade; V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União; VII - autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação; VIII - atendimento ao interesse público; IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.

Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União: I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas; III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes; IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União e para os contribuintes; V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias correntes.

Seção II



Das modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União

Art. 4º São modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União: I - transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; II - transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; III - transação individual proposta pelo devedor inscrito em dívida ativa da União;

§ 1º A transação de débitos inscritos em dívida ativa da União cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) será realizada exclusivamente por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo autorizado, nesses casos, o não conhecimento de propostas individuais. § 2º O limite de que trata o parágrafo anterior será calculado considerando o somatório de todas as inscrições do devedor elegíveis à transação, observados os critérios do respectivo edital. § 3º Quando o somatório das inscrições elegíveis ultrapassar o limite de que trata o parágrafo primeiro, somente será permitida a transação individual.

Seção III

Das obrigações

Art. 5º Sem prejuízo dos demais compromissos exigidos em Edital ou na proposta individual, em quaisquer das modalidades de transação de que trata esta Portaria, o devedor obriga-se a: I - fornecer, sempre que solicitado, informações sobre bens, direitos, valores, transações, operações e demais atos que permitam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional conhecer sua situação econômica ou eventuais fatos que impliquem a rescisão do acordo; II - não utilizar a transação de forma abusiva ou com a finalidade de limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; III - declarar que não utiliza pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública Federal; IV - declarar que não alienou ou onerou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos; V - efetuar o compromisso de cumprir as exigências e obrigações adicionais previstas nesta Portaria, no Edital ou na proposta; VI - declarar, quando a transação envolver a capacidade de pagamento, que as informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas à administração tributária são verdadeiras e que não omitiu informações quanto à propriedade de bens, direitos e valores; VII - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, incluídas as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil; VIII - manter regularidade perante o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; IX - regularizar, no prazo de 90 (noventa) dias, os débitos



que vierem a ser inscritos em dívida ativa ou que se tornarem exigíveis após a formalização do acordo de transação.

Art. 6º São obrigações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: I - prestar todos os esclarecimentos acerca da situação econômica do devedor, inclusive os critérios para definição de sua capacidade de pagamento e do grau de recuperabilidade de seus débitos, bem como das situações impeditivas à transação e demais circunstâncias relativas à sua condição perante a dívida ativa da União; II - presumir a boa-fé do contribuinte em relação às declarações prestadas no momento da adesão à transação proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; III - notificar o contribuinte sempre que verificada hipótese de rescisão da transação, com concessão de prazo para regularização do vício; IV - tornar públicas todas as transações firmadas com os sujeitos passivos, bem como as respectivas obrigações, exigências e concessões, ressalvadas as informações protegidas por sigilo.

Seção IV

Das exigências

Art. 7º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes exigências: I - pagamento de entrada mínima como condição à adesão; II - manutenção das garantias associadas aos débitos transacionados, quando a transação envolver parcelamento, moratória ou diferimento; III - apresentação de garantias reais ou fidejussórias, inclusive alienação fiduciária sobre bens móveis ou imóveis e a cessão fiduciária de direitos sobre coisas móveis, títulos de crédito, direitos creditórios ou recebíveis futuros, observado o disposto no art. 66-B da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965.

Seção V

Das concessões

Art. 8º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes concessões, observados os limites previstos na legislação de regência da transação: I - oferecimento de descontos aos débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; II - possibilidade de parcelamento; III - possibilidade de diferimento ou moratória; IV - flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; V - flexibilização das regras para constrição ou alienação de bens; VI - possibilidade de utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado, ou de precatórios federais próprios ou de terceiros, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, observado o procedimento previsto nesta Portaria. Parágrafo único. Nas propostas de



transação que envolvam redução do valor do crédito, os encargos legais acrescidos aos débitos inscritos em dívida ativa da União de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, serão obrigatoriamente reduzidos em percentual não inferior ao aplicado às multas e aos juros de mora relativos aos créditos a serem transacionados.

Seção VI

Dos efeitos da transação

Art. 9º Enquanto não concretizada pelo devedor e aceita pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a proposta de transação, em quaisquer das modalidades previstas nesta Portaria, não suspende a exigibilidade dos créditos nela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais. Parágrafo único. Nas modalidades previstas nos incisos II e III do art. 4º desta Portaria, as partes poderão convencionar pela suspensão do processo, conforme disposto no inciso II do caput do art. 313 do Código de Processo Civil enquanto não assinado o respectivo termo e cumpridos os requisitos para sua aceitação.

Art. 10. A formalização do acordo de transação, quando envolver as concessões descritas nos incisos I, II e III do art. 8º, constitui ato inequívoco de reconhecimento, pelo devedor, dos débitos transacionados.

Art. 11. As modalidades de transação que envolvam o diferimento do pagamento dos débitos nela abrangidos, inclusive mediante parcelas periódicas, ou a concessão de moratória, suspendem a exigibilidade dos créditos transacionados enquanto perdurar o acordo.

Art. 12. Os débitos transacionados somente serão extintos quando integralmente cumpridos os requisitos previstos no momento da aceitação do acordo.

Art. 13. O Procurador da Fazenda Nacional poderá requerer, observados critérios de conveniência e oportunidade e desde que não acarrete ônus para União, a desistência da execução fiscal de débito transacionado, quando inexistentes, nos autos, informações de bens úteis à satisfação, parcial ou integral, dos débitos executados.

Seção VII

Das vedações

Art. 14. Sem prejuízo da possibilidade de celebração de Negócio Jurídico Processual para equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União, nos termos da Portaria PGFN nº 742, de 21 de dezembro de 2018, é vedada a transação que: I - reduza o montante principal do crédito; II - reduza multas de natureza penal; III - implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; IV - conceda prazo de quitação dos créditos superior



a 84 (oitenta e quatro) meses; V - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União; VI - conceda descontos a créditos relativos ao: a) Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, enquanto não editada Lei Complementar autorizativa; b) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador mediante Resolução. VII - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica. § 1º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso III do caput deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição. § 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se também às: I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; e II - instituições de ensino. § 3º É vedada a acumulação das reduções oferecidas pelo edital com quaisquer outras asseguradas na legislação em relação aos créditos abrangidos pela proposta de transação.

Art. 15. A transação deverá abranger todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo, sendo vedada a adesão parcial. § 1º Na transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo poderá combinar uma ou mais modalidades disponíveis, de forma a equacionar todo o passivo fiscal elegível.

§ 2º Em quaisquer das modalidades de transação previstas nesta Portaria, é lícito ao sujeito passivo deixar de incluir uma ou mais inscrições no acordo, desde que garantidas, parceladas ou suspensas por decisão judicial.

§ 3º Na transação individual é lícito ao sujeito passivo deixar de incluir uma ou mais inscrições no acordo, caso demonstre que sua situação econômica impede o equacionamento de todo o passivo elegível.

Art. 16. Às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição são vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses.

Art. 17. Aos devedores com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (anos) contados da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.

CAPÍTULO II

DOS PARÂMETROS PARA ACEITAÇÃO DA TRANSAÇÃO INDIVIDUAL OU POR ADESÃO E DA MENSURAÇÃO DO GRAU DE RECUPERABILIDADE DAS DÍVIDAS SUJEITAS À TRANSAÇÃO NA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO



Art. 18. Para os fins do disposto nesta Portaria, serán observados, isolada ou cumulativamente, os seguintes parámetros para aceptación da transacción individual ou por adhesão: I - o tempo en cobrança; II - a suficiencia e liquidez das garantías asociadas aos débitos inscritos; III - a existencia de parcelamentos activos; IV - a perspectiva de éxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança; V - o custo da cobrança judicial; VI - o histórico de parcelamentos dos débitos inscritos; VII - o tempo de suspensión de exigibilidade por decisión judicial; VIII - a situación económica e a capacidade de pagamento do suxeito pasivo.

Art. 19. A situación económica dos devedores inscritos en dívida activa da Unión será mensurada a partir da verificación das informacións cadastrais, patrimoniais ou económico-fiscais prestadas polo devedor ou por terceiros à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou aos demais órganos da Administración Pública.

Art. 20. A capacidade de pagamento decorre da situación económica e será calculada de forma a estimar se o suxeito pasivo posúe condicións de efectuar o pagamento integral dos débitos inscritos en dívida activa da Unión, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos. Parágrafo único. Quando a capacidade de pagamento non for suficiente para liquidación integral de todo o pasivo fiscal inscrito en dívida activa da Unión, nos termos do caput, os prazos ou os descontos serán graduados, nesta ordem, de acordo com a posibilidade de adimplemento dos débitos, observados os límites previstos na legislación de regencia da transacción.

Art. 21. Para mensuração da capacidade de pagamento dos sujeitos passivos, poderão ser consideradas, sem prejuízo das informações prestadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo, as seguintes fontes de informação: I - para os devedores pessoa jurídica, quando for o caso: a) receita bruta e demais informações declaradas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF); b) receita bruta e demais informações declaradas na Escrituração Fiscal Digital da contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições); c) informações declaradas na Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf); d) valores registrados em Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de entrada e de saída; e) informações declaradas ao Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial); f) informações declaradas no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS) e na Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS); g) massa salarial declarada nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP); h) débitos declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); i) valores de rendimentos pagos ao devedor e declarados por terceiros em Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF). II - Para os devedores pessoa física:



a) valores dos rendimentos declarados na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (DIRPF); b) valores de bens e direitos declarados na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (DIRPF); c) valores de rendimentos pagos ao devedor e declarados por terceiros em Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF). § 1º Tratando-se de Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) apresentada em conjunto, serão consideradas, para aferição da capacidade de pagamento do devedor pessoal física, as informações do titular e dos dependentes incluídos na declaração. § 2º Havendo mais de uma pessoa física ou jurídica responsável pelo mesmo débito ou conjunto de débitos inscritos, a capacidade de pagamento do grupo poderá ser calculada mediante soma da capacidade de pagamento individual do devedor principal e de seus corresponsáveis.

Art. 22. O devedor terá conhecimento da sua capacidade de pagamento e poderá apresentar, observado o procedimento previsto nesta Portaria, pedido de revisão.

Art. 23. Observada a capacidade de pagamento do sujeito passivo e para os fins das modalidades de transação previstas nesta Portaria, os créditos inscritos em dívida ativa da União serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo: I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação; II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação; III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.

Art. 24. Para os fins do disposto nesta Portaria, são considerados irrecuperáveis os créditos inscritos em dívida ativa da União, quando: I - inscritos há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade; II - com exigibilidade suspensa por decisão judicial, nos termos do art. 151, IV ou V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 10 (dez) anos; III - de titularidade de devedores: a) falidos; b) em recuperação judicial ou extrajudicial; c) em liquidação judicial; d) em intervenção ou liquidação extrajudicial. IV - De titularidade de devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja: a) baixado por inaptidão; b) baixado por inexistência de fato; c) baixado por omissão contumaz;

d) baixado por encerramento da falência; e) baixado pelo encerramento da liquidação judicial; f) baixado pelo encerramento da liquidação; g) inapto por localização desconhecida; h) inapto por inexistência de fato; i) inapto omissio e não localização; j) inapto por omissão contumaz; k) inapto por omissão de declarações; l) suspenso por inexistência de fato. V - De titularidade de devedores pessoa física com indicativo de óbito. VI - os respectivos processos de execução fiscal estiverem arquivados com fundamento no art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, há mais de 3 (três) anos. Parágrafo único. As situações descritas nos incisos III, IV e V do caput deste artigo devem constar, respectivamente, nas bases do CNPJ e do CPF perante a Secretaria-Especial da Receita Federal do



Brasil do Ministério da Economia até a data da proposta de transação, cabendo ao devedor as medidas necessárias à efetivação dos registros.

Art. 25. Quando a proposta de transação, individual ou por adesão, for fundada exclusivamente na capacidade de pagamento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá rejeitar ou rescindir o acordo, caso identificados indícios de divergências nas informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais do sujeito passivo.

CAPÍTULO III

DA TRANSAÇÃO POR ADESÃO À PROPOSTA DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Art. 26. Sem prejuízo das vedações constantes nos arts. 14 a 17 desta Portaria, o sujeito passivo poderá transacionar inscrições mediante adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Art. 27. A proposta de transação por adesão será realizada mediante publicação de edital pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. § 1º O edital deverá conter: I - o prazo para adesão à proposta; II - os critérios para elegibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União à transação por adesão; III - os critérios impeditivos à transação por adesão, quando for o caso; IV - as modalidades de transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, podendo estipular modalidades distintas para débitos relativos às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal; V - os compromissos e obrigações adicionais a serem exigidos dos devedores; VI - a descrição do procedimento para adesão à proposta formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; VII - a descrição dos procedimentos para apresentação de pedido de revisão em relação à capacidade de pagamento do sujeito passivo e às situações impeditivas à transação; VIII - a relação de devedores com inscrições elegíveis à transação nas modalidades que especificar; IX - as hipóteses de rescisão do acordo e a descrição do procedimento para apresentação de impugnação. § 2º O Edital será publicado no sítio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional disponível na internet (www.pgfn.gov.br). § 3º Os procedimentos para adesão devem ser realizados exclusivamente na plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (www.regularize.pgfn.gov.br). § 4º Fica delegada ao Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS a competência para a elaboração das propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e edição dos respectivos editais de transação por adesão na cobrança da dívida ativa da União.

Art. 28. Ao aderir à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o devedor deverá: I - declarar que não utiliza pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses



ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública Federal; II - declarar que não alienou ou onerou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos; III - efetuar o compromisso de cumprir as exigências e obrigações adicionais previstas nesta Portaria, no Edital ou na proposta; IV - declarar que as informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas à administração tributária são verdadeiras e que não omitiu ou simulou informações quanto à propriedade de bens, direitos e valores; V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, incluídas as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 do Código de Processo Civil. Parágrafo único. A cópia do requerimento de que trata o inciso V do caput, protocolado perante o juízo, deverá ser apresentada exclusivamente pela plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no prazo máximo de 60 (sessenta) dias contados da data da adesão à transação.

Art. 29. A transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional será realizada exclusivamente por meio eletrônico e envolverá, alternativa ou cumulativamente, as exigências do art. 7º e as concessões dos incisos I, II, IV, V e VI do art. 8 desta Portaria. Parágrafo único. Às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal são vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses.

Art. 30. A adesão à proposta de transação relativa a débitos suspensos por decisão judicial fica sujeita à apresentação, pelo devedor, de: I - requerimento de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme modelo constante no sítio da PGFN na rede mundial de computadores (www.pgfn.gov.br); II - cópia do requerimento de desistência da ações, impugnações ou recursos relativos aos créditos transacionados, com pedido de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 do Código de Processo Civil. § 1º Os requerimentos serão apresentados na unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do domicílio fiscal do devedor. § 2º Tratando-se de devedor pessoa jurídica, o domicílio de que trata o parágrafo anterior será o domicílio do estabelecimento matriz. § 3º A documentação de que trata o inciso II deverá ser apresentada em até 60 (sessenta) dias após a formalização do acordo de transação.

Art. 31. A adesão à transação proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional implica manutenção automática dos gravames decorrentes de arrolamento de bens, de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas administrativamente ou nas ações de execução fiscal ou em qualquer outra ação judicial.



Parágrafo único. Em caso de bens penhorados ou oferecidos em garantia de execução fiscal, é facultado ao sujeito passivo requerer a alienação por iniciativa particular, nos termos do art. 880 do Código de Processo Civil, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado.

CAPÍTULO IV

DA TRANSAÇÃO INDIVIDUAL

Seção I

Da transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Art. 32. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do respectivo edital, a transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é aplicável aos: I - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais); II - devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; III - Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; IV - débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia.

Art. 33. O devedor será notificado da proposta de transação individual formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por via eletrônica ou postal. § 1º Para recebimento da proposta de transação por via eletrônica, o devedor deverá efetuar seu cadastro na plataforma **REGULARIZE** da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disponível em www.regularize.pgfn.gov.br. § 2º A notificação postal será expedida para o endereço informado pelo devedor à Fazenda Pública e será considerada entregue depois de decorridos 15 (quinze) dias da respectiva expedição.

Art. 34. A proposta de transação individual formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e envolverá, alternativa ou cumulativamente, todas as obrigações, exigências e concessões de que tratam os arts. 5º a 8º desta Portaria, bem como: I - a relação de débitos do sujeito passivo; II - a relação de débitos elegíveis à transação; III - o grau de recuperabilidade dos créditos do devedor inscritos em dívida ativa da União; IV - outras informações consideradas relevantes e demais condições para formalização do acordo, a exemplo da necessidade de manutenção ou oferecimento de garantias próprias ou de terceiros; V - o prazo para aceitação da proposta.



Art. 35. A apresentação de contraproposta à proposta de transação apresentada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional observará os mesmos procedimentos para apresentação de proposta de transação individual pelo devedor.

Seção II

Da transação individual proposta pelo devedor

Art. 36. Os devedores descritos no art. 32 poderão apresentar proposta de transação individual, contendo plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para a extinção dos créditos inscritos em dívida ativa da União e: I - a exposição das causas concretas da situação patrimonial do devedor e das razões da crise econômico-financeira; II - a qualificação completa do requerente e, no caso de requerente pessoa jurídica, de seus sócios, controladores, administradores, gestores e representantes legais; III - as demonstrações contábeis relativas aos 3 (três) últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente de: a) balanço patrimonial;

b) demonstração de resultados acumulados; c) demonstração do resultado desde o último exercício social; d) relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção; e) descrição das sociedades de grupo societário, de fato ou de direito. IV - a relação nominal completa dos credores, inclusive aqueles por obrigação de fazer ou de dar, com a indicação do endereço de cada um, a natureza, a classificação e o valor atualizado do crédito, discriminando sua origem, o regime dos respectivos vencimentos e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente; V - a relação de bens e direitos de propriedade do requerente, no país ou no exterior, com a respectiva localização e destinação, com apresentação de laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada; VI - os extratos atualizados das contas do devedor e de suas eventuais aplicações financeiras de qualquer modalidade, inclusive em fundos de investimento ou em bolsas de valores, no país ou no exterior, emitidos por instituições financeiras ou equiparadas, a exemplo de bancos de qualquer espécie, distribuidora de valores mobiliários, corretoras de câmbio e de valores mobiliários, sociedades de crédito, financiamento e investimentos, sociedades de crédito imobiliário, administradoras de cartões de crédito, sociedades de arrendamento mercantil, administradoras de mercado de balcão organizado, cooperativas de crédito, associações de poupança e empréstimo, bolsas de valores e de mercadorias e futuros, entidades de liquidação e compensação, instituições de microcréditos, seguradoras, sociedades de capitalização, entidades de previdência privada, gestoras de recursos, empresas de fomento comercial, empresas de factoring ou outras sociedades que, em razão da natureza de suas operações, assim venham a ser consideradas pelo Conselho Monetário Nacional; VII - descrição das



operaciones realizadas con las instituciones descritas en el inciso anterior, inclusive operaciones de crédito con o sin garantías personales, reales o fidejussorias, contratos de alienación o cesión fiduciaria en garantía, inclusive cesión fiduciaria de derechos crediticios o de recibibles; VIII - relación de los bienes particulares de los controladores, administradores, gestores y representantes legales del sujeto pasivo y el respectivo instrumento, inclusive cuotas y participaciones en empresas o fondos, discriminando la fecha de su adquisición, su valor actual estimado y la existencia de algún onus, cargo o restricción de prenda o alienación, legal o convencional, en este último caso con la indicación de la fecha de su constitución y de las personas a quienes favorezca; IX - la relación, suscrita por el deudor, de todas las acciones judiciales en que este figure como parte, inclusive las de naturaleza laboral, con la estimación de los respectivos valores demandados; X - declaración de que el sujeto pasivo o responsable tributario, durante el cumplimiento del acuerdo, no alienará bienes o derechos sin proceder a la debida comunicación a Hacienda Nacional; XI - exposición de que el plan de recuperación observa las obligaciones, exigencias y concesiones previstas en esta Orden y está adecuado a su situación económico-financiera; XII - relación de bienes y derechos que conforman las garantías del término de transacción, inclusive de terceros, observado lo dispuesto en los arts. 9º y 10 de la Orden PGFN nº 33, de 08 de febrero de 2018; XIII - declarar que no utiliza o reconocer la utilización de persona natural o jurídica interpuesta para ocultar o disimular el origen o la destinación de bienes, de derechos y de valores, sus reales intereses o la identidad de los beneficiarios de sus actos, en perjuicio de Hacienda Pública Federal; XIV - declarar que no aliena o onera bienes o derechos con el propósito de frustrar la recuperación de los créditos inscritos o reconocer la alienación o oneración con el mismo propósito. § 1º Con relación a la exigencia prevista en el inciso III del caput de este artículo, las microempresas y empresas de pequeño tamaño podrán presentar libros y escritura contable simplificados en los términos de la legislación específica. § 2º Los documentos relacionados en los incisos III a XII del presente artículo podrán ser dispensados cuando la propuesta implique únicamente concesiones indicadas en los incisos IV, V, VI y VII del artículo 8º o cuando implique deudores fallidos y personas jurídicas de derecho público. § 3º Habiendo el reconocimiento de la utilización de persona natural o jurídica interpuesta para ocultar o disimular el origen o la destinación de bienes, de derechos y de valores, sus reales intereses o la identidad de los beneficiarios de sus actos, en perjuicio de Hacienda Pública Federal, en los términos del inciso XIII del caput de este artículo, la aceptación de la transacción queda condicionada a la conformidad de las personas físicas y jurídicas involucradas en ser corresponsabilizadas por los débitos transaccionados. § 4º Habiendo el reconocimiento de la alienación o oneración de bienes o derechos con el propósito de frustrar la recuperación de los créditos inscritos, en los términos del inciso XIV del caput de este artículo, la aceptación de la transacción queda condicionada a la conformidad con el desfallecimiento de los efectos de los actos practicados, así como con oferta de los bienes alienados o onerados en garantía al pago de los débitos transaccionados, observado, en cuanto a la valoración, lo dispuesto en el art. 10 de la Orden PGFN nº 33, de 08 de febrero de 2018. § 5º Siendo jurídicamente imposible la utilización en garantía de los bienes alienados o onerados con el propósito de frustrar la

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



recuperación dos créditos inscritos, o valor dos bens ou dereitos alienados ou onerados deberá ser acrescido à capacidade de pagamento de que trata o art. 20 desta Portaria, observado, quanto à avaliação, o disposto no art. 10 da Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018.

Art. 37. A proposta de transação individual será apresentada pelo devedor na unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de seu domicílio fiscal. Parágrafo único. Tratando-se de devedor pessoa jurídica, o domicílio de que trata o caput será o domicílio do estabelecimento matriz.

Art. 38. Recebida a proposta, a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá: I - analisar o atual estágio das execuções fiscais movidas contra o devedor e a existência de exceção, embargos ou qualquer outra ação proposta contra o crédito; II - verificar a existência de garantias já penhoradas em execuções fiscais movidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o valor e a data da avaliação oficial e se houve tentativa de alienação judicial dos bens penhorados; III - verificar a existência de garantias ofertadas em parcelamentos administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ainda que já extintos por pagamento ou rescindidos por descumprimento das obrigações; IV - verificar a existência de débitos não ajuizados ou pendentes de inscrição em dívida ativa da União; V - verificar a existência de débitos inscritos ou ajuizados por outra unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; VI - analisar o histórico fiscal do devedor, especialmente a concessão de parcelamentos anteriores, ordinários ou especiais, eventuais ocorrências de fraude, inclusive à execução fiscal, ou quaisquer outras hipóteses de infração à legislação com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos devidos; VII - analisar a aderência da proposta apresentada à atual situação econômico-fiscal e à capacidade de pagamento do devedor e suas projeções de geração de resultados, podendo, se for o caso, solicitar documentos e informações complementares, inclusive laudo técnico firmado por profissional habilitado, ou apresentar contraproposta.

Seção III

Das disposições comuns à transação individual

Art. 39. Para celebração do termo de transação individual, poderão ser agendadas reuniões para discussão da proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou do devedor, das quais participarão, respeitada a abrangência territorial: I - o Procurador-Regional, o Procurador-Chefe da Dívida Ativa, o Procurador-Chefe ou o Procurador-Seccional, tratando-se de acordo celebrado perante a unidade Regional, Estadual ou Seccional, ou outro procurador por estes designado; II - o administrador, o representante legal ou o procurador da pessoa jurídica requerente, esse último munido de procuração com poderes específicos.

Art. 40. A fim de averiguar a concreta situação operacional e patrimonial da empresa requerente, o Procurador-Chefe da Dívida Ativa na respectiva região poderá designar procurador da



Fazenda Nacional para coordinar inspeção no estabelecimento comercial, industrial ou profissional do devedor.

Parágrafo único. O requerente será comunicado da inspeção pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com até 48 (quarenta e oito) horas de antecedência.

Seção IV

Da transação individual com devedores em processo de recuperação judicial

Art. 41. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do respectivo edital, os sujeitos passivos em recuperação judicial poderão apresentar, até o momento referido no art. 57 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, proposta de transação individual, observadas as seguintes condições: I - o prazo máximo para quitação será de até 84 (oitenta e quatro) meses, sendo de até 145 (cento e quarenta e cinco) meses na hipótese de empresário individual, microempresa, empresa de pequeno porte, instituições de ensino, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil, quando for o caso, em recuperação judicial; II - o limite máximo para reduções será de até 50% (cinquenta por cento), sendo de até 70% (setenta por cento) na hipótese de empresário individual, microempresa, empresa de pequeno porte, instituições de ensino, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil, quando for o caso, em recuperação judicial; III - possibilidade de concessão de diferimento, pelo prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da formalização do acordo de transação e do pagamento da entrada convencionada. Parágrafo único. Além das obrigações e exigências previstas, respectivamente, nos arts. 5º e 7º desta Portaria, o sujeito passivo em recuperação judicial se obriga a demonstrar a ausência de prejuízo ao cumprimento das obrigações contraídas com a celebração da transação em caso de alienação ou oneração de bens ou direitos integrantes do respectivo ativo não circulante.

Art. 42. Quando o processo de recuperação judicial estiver em fase posterior ao momento de que trata o art. 57 da Lei nº 11.101, de 2005, fica permitida, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da publicação desta Portaria, a apresentação de proposta de transação individual pelo sujeito passivo, observado o disposto neste Capítulo.

Seção V

Do termo de transação individual e da competência para assinatura

Art. 43. Havendo consenso para formalização do acordo de transação, a unidade responsável deverá redigir o respectivo termo, contendo a qualificação das partes, as cláusulas e condições gerais do acordo, os débitos envolvidos com indicação das respectivas execuções fiscais e os juízos de



tramitación, o prazo para cumprimento, a descrición detallada das garantías apresentadas e as consecuencias en caso de descumprimento.

Art. 44. Fica delegada ao Procurador-Chefe de Dívida Ativa na Região, ao Procurador-Chefe e ao Procurador-Seccional, a assinatura dos termos de transação firmados, respectivamente, nas unidades Regionais, Estaduais ou Seccionais. § 1º Os termos de transação firmados nas unidades Estaduais e Seccionais deverão ser ratificados pelo respectivo Procurador-Chefe de Dívida Ativa na Região. § 2º Havendo débitos distribuídos em unidades de regiões diversas, o termo de transação será assinado pelos respectivos Procuradores-Chefe de Dívida Ativa.

§ 3º Em qualquer caso, havendo débitos distribuídos em unidades distintas da mesma região, o termo de transação deverá ser assinado pelo Procurador-Chefe de Dívida Ativa da respectiva Procuradoria-Regional.

Art. 45. Tratando-se de transação que envolva valor igual ou superior a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), o termo de transação será assinado, sucessivamente, respeitada a competência territorial, pelas autoridades de que trata o art. 44 e pelo Procurador-Regional da Respectiva Região. Parágrafo único. Havendo débitos distribuídos em unidades de regiões diversas, o termo de transação será assinado pelos respectivos Procuradores-Regionais.

Art. 46. Os termos de transação que envolvam valor igual ou superior a R\$ 250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de reais) serão assinados pelas autoridades descritas nos arts. 44 e 45 e pelo Coordenador-Geral da Estratégias de Recuperação de Créditos.

Art. 47. Os termos de transação que envolvam valor igual ou superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais) serão assinados pelas autoridades descritas nos artigos anteriores e pelo Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS. Parágrafo único. Os termos de transação que envolvam valores superiores aos fixados em ato do Ministro de Estado da Economia dependerão de prévia e expressa autorização ministerial, permitida a delegação.

CAPÍTULO V

DA RESCISÃO DA TRANSAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO À RESCISÃO

Art. 48. Implica rescisão da transação: I - o descumprimento das condições, das cláusulas, das obrigações ou dos compromissos assumidos; II - a constatação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente a sua celebração; III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente; IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação; V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto a pessoa ou quanto ao objeto do conflito; VI - a



ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; VII - a inobservância de quaisquer disposições previstas na Lei de regência da transação ou no edital.

Art. 49. O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação. § 1º A notificação será realizada exclusivamente por meio eletrônico, através do endereço eletrônico cadastrado na plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. § 2º O devedor terá conhecimento das razões determinantes da rescisão e poderá regularizar o vício ou apresentar impugnação, ambos no prazo de 30 (trinta) dias, preservada em todos os seus termos a transação durante esse período.

Art. 50. A impugnação deverá ser apresentada exclusivamente pela plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e deverá trazer todos os elementos que infirmem as hipóteses de rescisão, sendo possível a juntada de documentos. Parágrafo único. Apresentada a impugnação, todas as comunicações ulteriores serão realizadas por meio da plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cabendo ao interessado acompanhar a respectiva tramitação.

Art. 51. A impugnação será apreciada: I - nas hipóteses de transação por adesão, por Procurador da Fazenda Nacional em exercício na unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do domicílio do devedor, observadas as regras internas de distribuição de atividades; II - nas hipóteses de transação individual, por Procurador da Fazenda Nacional da unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional onde o acordo foi proposto, observadas as regras internas de distribuição de atividades. Parágrafo único. A decisão que apreciar a impugnação deverá conter motivação explícita, clara e congruente, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que amparam a conclusão adotada, sem prejuízo da possibilidade de emprego da técnica de fundamentação referenciada.

Art. 52. O interessado será notificado da decisão por meio da plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo-lhe facultado interpor recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias, com efeito suspensivo. § 1º O recurso administrativo deverá ser apresentado através da plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e expor, de forma clara e objetiva, os fundamentos do pedido de reexame, atendendo aos requisitos previstos na legislação processual civil. § 2º Caso não haja reconsideração pela autoridade responsável pela decisão recorrida, o recurso será encaminhado à autoridade superior. § 3º A autoridade competente para o julgamento do recurso será o Procurador-Chefe da Dívida Ativa nas unidades Regionais, o Procurador-Chefe ou o Procurador-Seccional da unidade descentralizada, desde que estes não sejam os responsáveis pela decisão recorrida, hipóteses em que o recurso deverá ser submetido à respectiva autoridade imediatamente superior. § 4º Importará renúncia à instância recursal e o não conhecimento



do recurso eventualmente interposto, a propositura, pelo interessado, de qualquer ação judicial cujo objeto coincida total ou parcialmente com a irrisignação.

Art. 53. Enquanto não definitivamente julgada a impugnação à rescisão da transação, o devedor deverá permanecer cumprindo todas as exigências do acordo.

Art. 54. Julgado procedente o recurso, tornar-se-á sem efeito a circunstância determinante da rescisão da transação.

Art. 55. Julgado improcedente o recurso, a transação será definitivamente rescindida.

Art. 56. A rescisão da transação: I - implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores pagos; II - autorizará a retomada do curso da cobrança dos créditos, com execução das garantias prestadas e prática dos demais atos executórios do crédito, judiciais ou extrajudiciais.

CAPÍTULO VI

DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS E DE PRECATÓRIOS FEDERAIS PARA AMORTIZAÇÃO OU LIQUIDAÇÃO DE SALDO DEVEDOR TRANSACIONADO

Art. 57. O devedor poderá utilizar créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais, próprios ou de terceiros, para amortizar ou liquidar saldo devedor transacionado, observado o disposto neste capítulo.

Art. 58. Para utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou de precatório federal próprio ou de terceiro, o devedor deverá: I - ter formalizado a transação, por adesão ou individual, inclusive liquidando eventual entrada mínima nos casos em que exigida como condição para adesão; II - ceder fiduciariamente o direito creditório à União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através de Escritura Pública lavrada no Registro de Títulos e Documentos; III - apresentar cópia da petição, devidamente protocolada no processo originário do crédito, informando sua cessão fiduciária à União mediante Escritura Pública, com pedido para que o juiz: a) insira a União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como beneficiária do ofício requisitório, caso ainda não elaborado pelo juízo da execução do crédito; b) comunique a cessão ao tribunal para que, quando do depósito, coloque os valores à sua disposição, com o objetivo de liberar o crédito diretamente em favor da União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, caso já apresentado o ofício requisitório. IV - apresentar cópia da decisão que deferiu os pedidos formulados nos termos do inciso anterior, bem como do ofício requisitório ou da comunicação ao tribunal, quando for o caso; V - apresentar



certidão de objeto e pé do processo originário do crédito, atestando, no caso de precatório próprio, que não houve cessão do crédito a terceiros e, no caso de precatórios de terceiros, que o devedor é o único beneficiário. § 1º A Escritura Pública de cessão fiduciária deverá conter: a) a identificação completa do cedente e do cessionário, sendo neste último caso a União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; b) o valor total do crédito líquido e certo em desfavor da União, reconhecido em decisão transitada em julgado, ou do precatório que serão objetos de cessão; c) a identificação completa do processo originário do crédito e das respectivas partes e beneficiários, bem como, quando for o caso, do precatório e do órgão judicial responsável por sua expedição; d) declaração de que os valores poderão ser imediatamente utilizados, quando depositados, para amortizar ou liquidar débitos inscritos em dívida ativa da União. § 2º Tratando-se de precatório de terceiros cedidos ao devedor, a Escritura Pública deverá conter a identificação completa dos terceiros-beneficiários primários e intermediários, se houver.

Art. 59. A cessão fiduciária de créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou de precatório próprios ou de terceiros, deverá ocorrer em sua totalidade, ainda que em valor superior aos débitos inscritos em dívida ativa da União, sendo vedada a aceitação de cessão parcial.

Parágrafo único. Considera-se a totalidade de créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou de precatório, o valor líquido devido ao beneficiário, descontados eventuais tributos incidentes na fonte.

Art. 60. Depositado o precatório em conta à disposição do juízo, nos termos do art. 43 da Resolução CJF nº 405, de 9 e junho de 2016, a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional responsável deverá solicitar a liberação dos valores para liquidação do saldo devedor transacionado, apresentando os documentos de arrecadação correspondentes.

Art. 61. Remanescendo saldo de precatório depositado, os valores poderão ser devolvidos ao devedor-cedente, desde que não existam outras inscrições ativas do devedor. § 1º Se as inscrições ativas estiverem parceladas, o devedor poderá optar pela utilização dos valores para amortização ou liquidação do saldo devedor. § 2º Se as inscrições estiverem garantidas ou suspensas por decisão judicial, os valores permanecerão em conta à disposição do juízo até o encerramento das respectivas ações judiciais, sendo possível a substituição das garantias anteriormente prestadas pelo saldo remanescente depositado.

CAPÍTULO VII

DO PEDIDO DE REVISÃO QUANTO À CAPACIDADE DE PAGAMENTO DO SUJEITO PASSIVO E ÀS SITUAÇÕES IMPEDITIVAS À CELEBRAÇÃO DA TRANSAÇÃO



Art. 62. O sujeito passivo poderá apresentar pedido de revisão quanto à sua capacidade de pagamento ou em relação às situações impeditivas à celebração da transação.

Art. 63. O sujeito passivo terá acesso à metodologia de cálculo e às demais informações utilizadas para mensuração da sua capacidade de pagamento através da plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Art. 64. O pedido de revisão será apresentado no prazo máximo de 15 (quinze) dias contados: I - no caso de inconformidade quanto à capacidade de pagamento, da data em que o contribuinte tomar conhecimento de sua situação na plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; II - no caso de inconformidade quanto às situações impeditivas à celebração da transação, da data em que a transação for rejeitada.

Art. 65. O pedido de revisão, em qualquer caso, deverá ser apresentado exclusivamente pela plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo facultada a apresentação de documentos.

Art. 66. Compete à unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do domicílio fiscal do contribuinte analisar os pedidos de revisão, podendo, para tanto, requisitar informações adicionais do sujeito passivo, que serão prestadas no prazo de 15 (quinze) dias, prorrogáveis uma única vez, desde que justificado. § 1º Para aferição da real capacidade de pagamento do sujeito passivo ou esclarecimento das situações impeditivas à transação, poderão ser solicitados quaisquer documentos comprobatórios da situação cadastral, patrimonial ou econômico-fiscal do sujeito passivo, inclusive laudo técnico firmado por profissional habilitado. § 2º A não apresentação dos documentos solicitados, no prazo de que trata o caput, ensejará o indeferimento do pedido de revisão.

Art. 67. Compete ao sujeito passivo manter atualizadas suas informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais junto à Secretaria-Especial da Receita Federal do Brasil.

Art. 68. Julgada procedente a manifestação de inconformidade e não sendo o caso de retificação de declarações, o sujeito passivo deverá formalizar proposta de transação individual, nos termos do art. 36 e seguintes desta Portaria.

CAPÍTULO VIII

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 69. Os Procuradores da Fazenda Nacional que participarem do processo de transação de que trata esta Portaria somente poderão ser responsabilizados civil, administrativa ou penalmente, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.



Art. 70. Fica revogada a Portaria PGFN nº 11.956 de 27 de novembro de 2019.

Art. 71. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

JOSE LEVI MELLO DO AMARAL JUNIOR

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000019409

CSV

GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

18/05/2020 08:42:59 Horario peninsular



GEISER-33c0-a899-4308-4421-804d-ac1b-a181-b8de

Anexo III – Reglamento para situación excepcional de COVID-19. Portaria PGFN n. 9924, de 14 de abril de 2020.

Estabelece as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU.

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso das atribuições que lhe conferem o art. 14 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, o art. 10, inciso I, do Decreto-Lei nº 147, de 03 de fevereiro de 1967, e o art. 82, incisos XIII e XVIII, do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 36, de 24 de janeiro de 2014, resolve:, resolve:

Art. 1º Esta Portaria disciplina os procedimentos, as condições e os requisitos necessários à realização da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, cuja inscrição e administração incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em razão dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados dos devedores inscritos na dívida ativa da União.

CAPÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção I - Dos objetivos da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União

Art. 2º São objetivos da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União: I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores; II - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União seja realizada de forma a permitir o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de geração de resultados dos contribuintes pessoa jurídica; e III - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa física.

Seção II - Das condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União

Art. 3º A transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União será realizada por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, exclusivamente através do acesso à plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (www.regularize.pgfn.gov.br).

Art. 4º A transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União envolverá: I - pagamento de entrada correspondente a 1% (um por cento) do valor total dos débitos a serem transacionados, divididos em até



3 (tres) parcelas iguales e sucesivas; II - parcelamento do restante em até 81 (oitenta e um) meses, sendo em até 142 (cento e quarenta e dois) meses na hipótese de contribuinte pessoa natural, empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; III - diferimento do pagamento da primeira parcela do parcelamento a que se refere o inciso II para o último dia útil do terceiro mês consecutivo ao mês da adesão. § 1º Em se tratando das contribuições sociais previstas na alínea "a" do inciso I e no inciso II do caput do art. 195 da Constituição, o prazo de que trata o inciso II do caput deste artigo será de até 57 (cinquenta e sete) meses. § 2º O valor das parcelas previstas nos incisos I e II do caput não será inferior a:

I - R\$ 100,00 (cem reais), na hipótese de contribuinte pessoa natural, empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 2014; II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Art. 5º A adesão à proposta de transação relativa a débito objeto de discussão judicial fica sujeita à apresentação, pelo devedor, de cópia do requerimento de desistência das ações, impugnações ou recursos relativos aos créditos transacionados, com pedido de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil. Parágrafo único. A cópia do requerimento de que trata o caput, protocolado perante o juízo, deverá ser apresentada exclusivamente pela plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no prazo máximo de 60 (sessenta) dias contados do decurso do prazo de diferimento previsto no art. 4º, inciso III, desta Portaria.

CAPÍTULO II

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 6º A adesão à transação extraordinária proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional implica manutenção automática dos gravames decorrentes de arrolamento de bens, de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas administrativamente ou nas ações de execução fiscal ou em qualquer outra ação judicial. Parágrafo único. Em caso de bens penhorados ou oferecidos em garantia de execução fiscal, é facultado ao sujeito passivo requerer a alienação por iniciativa particular, nos termos do art. 880 do Código de Processo Civil, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado.

Art. 7º Para todas as modalidades de transação extraordinária previstas nesta Portaria, havendo a indicação de pelo menos uma inscrição com histórico de parcelamento rescindido, a entrada referida no inciso I do art. 4º desta Portaria será equivalente a 2% (dois por cento) do valor consolidado das inscrições objeto da transação.



Art. 8º À transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União aplica-se, no que couber, a Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, em especial as hipóteses e os procedimentos de rescisão previstos em seus arts. 48 a 56.

Art. 9º O prazo para adesão à transação extraordinária de que trata esta Portaria ficará aberto até 30 de junho de 2020.

Art. 10. A transação extraordinária prevista nesta Portaria não exclui a possibilidade de adesão às demais modalidades de transação previstas na Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020.

Art. 11. Fica revogada a Portaria PGFN nº 7.820, de 18 de março de 2020.

Art. 12. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

JOSE LEVI MELLO DO AMARAL JUNIOR



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAME MARTÍNEZ, F. (2001) “Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado”. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 21/2001.

_____. (2005) “Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias”. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 28/2005.

AGUDO GONZÁLEZ, J. (2011) “La concertación con la Administración. Especial referencia a la concertación informal”. *Opinión Jurídica*: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín, vol. 10, núm. Extra-1. 2011.

AGUILÓ REGLA, J. (2007). “Positivismo y postpositivismo, dos paradigmas jurídicos en pocas palabras. *Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho*. ISSN 0214-8676, n. 30, 2007, págs. 665-675.

AGULLA, Juan Carlos (1991). *El hombre y su sociedad*. Docencia: Buenos Aires, 1991.

ALBADEJO, M. (1982) *Derecho Civil*. Librería Bosh, Tomo II, volumen n. 2: Barcelona, España. 1982.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1979). *Derecho Financiero y Tributario*. Escuela de Inspección Financiera y tributaria: Madrid, 1979.

ALEX, R. (1970), *Instituciones de Derecho Administrativo*. Ed. Bosch: Barcelona, 1970.

_____. (1997) *El concepto y la validez del derecho*. Gedisa editorial: Barcelona, 1997.

_____. (2003) *Tres escritos sobre derechos fundamentales y la teoría de los principios*, (trad. Carlos Bernal Pulido), Universidad del Externado de Colombia: Colombia, 2003.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (2017). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*. Obra colectiva. Maciel Pons: Madrid, 2017.

ANDRÉS AUCEJO, E. (2002) “Los Instrumentos reflectivos del contencioso tributario en Italia. En especial el accertamento con adesione. Análisis cualitativo y cuantitativo”. Trabajo publicado en *Revista di Diritto Tributario Internazionale*, (International Tax Law Review), 2002/2, Italia, p. 200-243. Accesible en:
http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/17884/1/Instrumentos_deflactivos.pdf



- _____.(2008) “La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia”. *Instituto de Estudios Fiscales*: Madrid, 2008.
- ARANA LANDÍN, S.(2009) *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Dykinson: Madrid, 2009.
- ARAÚJO, F. D. (2005) *Motivação e controle do ato administrativo*. 2ª ed. Del Rey: Belo Horizonte, 2005.
- ARISTÓTELES. (2004). *Ética nicomáquea*. Traducción y notas de Patricio de Azcarate. Losada: Buenos Aires. 2004.
- ARROYO JIMÉNEZ, L. (2009) “Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo”. *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 2. 2009.
- ATALIBA, G. (2005) *Hipótese de incidência tributária*. 6ed. Malheiros: São Paulo, 2005.
- ÁVILA, H. (2018) *Teoria dos Princípios, da definição a aplicação dos princípios jurídicos*. Malheiros: São Paulo: 2018.
- AZNAR GINER, E. (2016). *Mediación Concursal: Los acuerdos extrajudiciales de pago*. 2ª ed. Tirant lo Blanch: Valencia, 2016.
- BARBAROCH, E. (2007). *El problema de la justificación del liberalismo político de John Rawls*. Prometeo: Buenos Aires, 2007.
- BARBOSA, R. G. (2006) *O direito internacional público existe? A resposta da química*. Tese (doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Pós-graduação de Direito: Belo Horizonte, 2006.
- BARONA VILAR, S. (2011) “Las ADR en la Justicia del Siglo XXI, en Especial la Mediación”. *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*. Año 18 - N° 1, 2011.
- _____.(2010) “La solución extrajudicial de conflictos en el ámbito empresarial”. En: GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., Dir., SANZ HERMIDA, A.M., ORTIZ PRADILLO, J.C., Coords. *Mediación: Un método de conflictos. Estudio Interdisciplinar*. Colex: Madrid, 2010.
- BARRÍA PAREDES, M. (2011). “El elemento de interpretación gramatical. Su origen en Savigny, algunos autores modernos y la doctrina nacional”. En: *Ars Boni et Aequi* ISSN 0718-2457, Vol. 7, n. 2, 2011, págs. 257-282.



BARROS CARVALHO, P. (2008). *Direito tributário, linguagem e método*. 2. Ed. NOESES: São Paulo, 2008.

_____. (2004) *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed. Saraiva: São Paulo, 2004.

BECKER, A. A. (1972). *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª Ed. Saraiva: São Paulo, 1972.

_____. (1999). *Carnaval Tributário*. 2ª Ed. LEJUS: São Paulo, 1999.

BILBAO ESTRADA, I. (2006). “Los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria”. *Instituto de Estudios Fiscales*: Madrid, 2006.

BITENCOURT NETO, E. (2012). “Autovinculação administrativa e provimento de cargos em comissão”. *Revista Brasileira de Estudos da Função Pública*, ano 1, n. 1, jan./abr.2012.

BOBBIO, N. (1992). *A era dos direitos*. Campus: Rio de Janeiro, 1992.

_____. (1995). *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Ícone: São Paulo, 1995.

BOTELLA GARCÍA – LASTRA, C. (1996). “La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de los conflictos”. En: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons: Madrid, 1996.

BONAVIDES, P. A. (1996) *Constituição aberta: temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões*. 2ª ed. Malheiros: São Paulo, 1996.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. (2008) “Bases imponibles negativas: valoración constitucional. La tensión con los principios de legalidad, seguridad jurídica, confianza legítima, buena fe, actos propios, justicia tributaria, capacidad económica y derecho a la prueba” en *Revista Carta Tributaria*, núm. 37, 2008.

CALDERÓN CORREDOR, Z. (2017). *Principios Impositivos de Justicia y Eficiencia: fundamentos, conflicto y proyección. Un enfoque transdisciplinar*. Colección Fiscalidad. Dykinson: Madrid, 2017.

CALIENDO, P. (2009). *Direito Tributário, três modos de pensar a tributação*. Livraria do Advogado Editora: Porto Alegre, 2009.

CALSAMIGLIA BLANCAFORT, A. (1993). *Racionalidad y eficiencia del Derecho*. Biblioteca de ética, filosofía del derecho y política. Distribuciones Fontamara, S.A: Madrid, 1993.



- CALVO VÉRGEZ, J. (2014) *El crédito tributario en el Concurso de Acreedores*. Thomson Reuters/Aranzadi: Valladolid, 2014.
- _____. (2003) “Los acuerdos fiscales en el Derecho tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales en el Proyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 249, 2003.
- CAMPOS, D. L. (2006) *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Livraria Almedina: Coimbra, 2006.
- CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. (1991). *Fundamentos da Constituição*. Coimbra Editora: Coimbra, 1991.
- _____. (1995). *Direito Constitucional*. 6ª ed. Livraria Almedina: Coimbra, 1995.
- _____. (2003). *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª ed. Librería Almedina: Coímbra, 2003.
- CARBAJO VASCO, D. (2011). “Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el Ordenamiento tributario español”. *Crónica Tributaria*, España. *Instituto de Estudios Fiscales*, no. 140, 2011.
- CASADO OLLERO, G. (1985). “Extrafiscalidad e incentivos fiscales en la CEE”. *Hacienda Pública Española*, núm. 96, 1985.
- CASTAN TOBENAS, J. (1956) *Derecho civil español, común y foral*. Tomo IV. Ed. Reus: Madrid, 1956.
- CASTELLS, M. (1998). *La era de la información. Economía, sociedad, cultura*. Vol. II. Versión castellana de C. Martínez. Alianza: Madrid 1998.
- CHICO DE LA CAMARA, P. (2017) *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español*. Ed. Instituto Nacional de Administración Pública: Madrid, 2017.
- COCIVERA, B. (1961). *Concordato tributario*. Enciclopedia del Diritto. Vol. VIII. Guiffre: Milano, 1961.
- COMELLA DORDA, R. (1997). *Límites del poder reglamentario en el Derecho administrativo de los Estados Unidos*, CEDECS: Barcelona, 1997.



CORONADO SIERRA, M.^a (2004). “Actuaciones y procedimientos de inspección”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. CEF: Madrid, 2004.

COSCULLUELA MONTANER, L. (2012). *Manual de derecho administrativo*. Parte General. 23ª ed. Cizur Menor; Cívitas: Madrid, 2012.

CUBERO TRUYO, A. M. (2001). “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria”. Doctrina constitucional. *Revista española de derecho financiero*, ISSN 0210-8453, Nº 109-110, 2001. Cívitas: Alicante, 2001.

_____. (1997). *La Simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons: Madrid, 1997.

DA ROCHA FRANÇA, V. (2007). “Eficiência administrativa na Constituição Federal”. *Revista Eletrônica Sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 10, jun./ago. 2007.

DALLARI BUCCI, M. P. (2002). *Direito Administrativo e Políticas Públicas*. Saraiva: São Paulo, 2002.

DE NARDI DACOMO, N. (2009). *Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. Quartier Latin: São Paulo, 2009.

DE PALMA DEL TESO, A. (2003) “Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos”. En: *Alternativas convencionales en el derecho Tributario* (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentra). Coordinadores: Magin Pont Mestres y Joan Frances Pont Clemente. Ed. Marcial Pons: Madrid, 2003.

DE PRADA GARCÍA, A. (2006). “Pirámides y Redes: El concepto de derecho.”. *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 14. UNED: Madrid, 1999.

DEL PERCIO, E. (2006). *La condición social. Poder, consumo y representación en el capitalismo tardío*. Librería Altamira: Buenos Aires, 2006.

_____. (2000). *Tiempos Modernos. Una teoría de la dominación*. Librería Altamira: Buenos Aires, 2000.

_____. (2000). *Política o destino*. Sudamericana: Buenos Aires, 2009.



- DELGADO PIQUERAS, F. (1995). *Terminación convencional del procedimiento administrativo*. Aranzadi: Pamplona, 1995.
- DÍAZ RUBIO, P. (2014). *El Principio de confianza legítima en materia tributaria*. Tirant lo Blanch: Valencia, 2014.
- DÍEZ SASTRE, S. (2008). *El precedente administrativo: fundamentos y eficacia vinculante*. Marcial Pons: Madrid, 2008.
- DURÁN-SIDREU BUXADÉ, A. (2017). *Reflexiones y alternativas ante un modelo Fiscal Agotado*. Thomson Reuters/Aranzadi: Navarra, 2017.
- DWORKIN, R.M. (1986). *La filosofía del derecho*, (trad. Javier Sainz de los Terreros), Fondo de Cultura Económica: México, 1986.
- EDUARDO FARIA, J. (2001). *El derecho en la economía globalizada*. Trotta: Madrid, 2001.
- ELORRIAGA PISARIK, G. (1996). “Convención y arbitraje en el derecho tributario.” *Instituto de Estudios Fiscales* / obra colectiva – Marcial Pons: Madrid, 1996.
- ESCUADERO ALDAY, R. (2010). “De la constitucionalización a la indeterminación. Retos y desafíos del positivismo jurídico.” *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, 44. Universidad de Granada: Granada, 2010.
- ESPEJO POYATO, I. (2014). “Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario”. *Revista Quincena Fiscal* num.10/2014. Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2014.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1995) “El arbitraje tributario”. *Revista Quincena Fiscal*. Aranzadi, no. 2, 1995.
- FELD, L. P. Y FREY, B. S. (2007), “Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”. *Law and Policy*, vol. 29, núm. 1, pág. 104.
- FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. (1991). *Arbitrariedad y discrecionalidad*. Cívitas: Madrid, 1991.
- _____. (2002). *De la arbitrariedad de la Administración*. Cívitas: Madrid, 2002.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (2005). “La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos.” *Derecho*



Tributario y Política Fiscal. Grupo de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Marcial Pons: Madrid, 2005.

_____. (1999). “Los esquemas dogmáticos fundamentales del derecho tributario”. En *Revista española de Derecho Financiero* n. 104: Madrid, 1999.

FONSECA PIRES, L.M. (2017). *Controle Judicial da discricionariedade administrativa. Dos conceitos jurídicos indeterminados as políticas públicas*. Fórum: Belo Horizonte, 2017.

FREITAS, J. (2002). *A interpretação sistemática do direito*. 3.ed. Malheiros: São Paulo, 2002.

GADAMER, H-G. (1997). *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Vol 1. 5ª Ed. Vozes: Petrópolis, 1997.

GALLEGO PERAGÓN, J. M. (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*. Editorial Comares: Granada, 2003.

GALLO, F. (2002). “La natura giuridica del accertamento con adesione”. En: *Rivista di Diritto tributario*, núm. 5/2002. Pacini Editore: Italia, 2002.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R. (2004). *Curso de Derecho Administrativo, I*. Cívitas: Madrid, 2004.

_____. (2000). *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. 5ª edición. Cívitas: Madrid, 2000.

GARCÍA FIGUEROA, A. (1998). *Principios y positivismo jurídico*. Centro de estudios políticos constitucionales: Madrid, 1998.

GARCÍA LOZANO, L. M. (2019). “La terminación convencional de los procedimientos administrativos en la Ley 39/2015: Marco General para compromisos y transacciones”. En: *Técnicas cooperativas para la aplicación del derecho de la competencia en la Unión Europea y España*. Obra coordinada por Eugenio Olmedo Peralta. Thomson Reuters. Aranzadi: Madrid, 2019.

GARCÍA MARTÍN, J. A. (1979). *La constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1979.

GARCÍA NOVOA, C. (2013). “La conveniencia de la implantación de fórmulas transaccionales y arbitrales en materia tributaria”. *Papers AEDAF*. n. 8. España, n. 8, Enero/2013.



- GARCÍA-HERRERA BLACO, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (2005). “Defensa de las Actas con Acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector.” Publicación: *Revista Quincena Fiscal* num.11/2005 parte Casos y cuestiones prácticas Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2005.
- GARCÍA-QUINTANA, A. (1977). *Soluciones pactadas y arbitrales sobre los conflictos tributarios, en la obra homenaje a Manuel Fraga*. Ed. Fundación Cánovas del Castillo: Madrid, 1977.
- GARGARELLA, R. (2005). *El derecho a resistir al derecho*. Nino y Davila: Madrid, 2005.
- GARDE ROCA, J.A. (1996). *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales /obra colectiva – Marcial Pons: Madrid, 1996.
- GIANNINI, A. D. (1937). *Il rapporto giuridico d'imposta*. Editori Giuffrè: Milán, 1937.
- GIL CRUZ, E. M. (2009). *Las actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*; 1ª edición, Aranzadi – Thomson Reuters: Madrid, 2009.
- GIMÉNEZ GLUCK, D. (2004). *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*. Ed. Bosh: Barcelona, 2004.
- GINTIS, H. (2009). *The bound of reason. Game theory and the unification of the behavioral sciences*. Princeton University Press: Princeton, 2009.
- GOMES MOREIRA, J.B. (2018). *Direito Administrativo. Da rigidez autoritária a flexibilidade democrática*. Editora Fórum: Belo Horizonte, 2018.
- GONZÁLEZ ALONSO, A. (2012). “La doctrina de la discrecionalidad técnica a la luz de la jurisprudencia del tribunal supremo”. En: *Justicia administrativa: Revista de derecho administrativo*, n. 58, 2012.
- GONZÁLEZ ARIAS, A. (2019). “Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado.” *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 440, 73-114. 2019.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (1998). *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex: Madrid, 1998.
- GONZÁLEZ GARCÍA, M. J. (2006). *Técnicas de negociación*. Antequera: Innovación y Cualificación. ISBN 84-96493-52-0: Madrid, 2006.



- GONZÁLEZ PÉREZ, J. (1998). *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, 3a. ed. Cívitas: Madrid, 1998.
- GRECO, M. A. (2004). *Planejamento tributário*. Dialética: São Paulo, 2004.
- GROSSI, P. (2010). *De la Codificación a la Globalización del derecho*. Aranzadi - Thomson Reuters: Pamplona, 2010.
- _____. (2011). *El novecientos jurídico: un siglo posmoderno*. Marcial Pons: Madrid, 2011.
- GUASP, J. (1956). *El arbitraje en el Derecho español. Su nueva regulación conforme a la ley de 22 de diciembre de 1953*. Bosch: Barcelona, 1956.
- GUASTINI, R. (2006). *Lezioni di teoria del diritto e dello Statu*. Giappichelli: Turín, 2006.
- _____. (1998). *Teoria e Dogmatica delle Fonti*. Giuffrè Editore: Milano, 1998.
- HABERLE, P. (1997). *Hermenêutica Constitucional, A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e 'Procedimental' da Constituição*. Trad.: Gilmar Ferreira MENDES. Ed. Sergio Antônio Fabris: Porto Alegre: 1997.
- HART, H. L. A. (2000). *Post scriptum al concepto del derecho*. Universidad Nacional Autónoma de México: México, 2000.
- HABERMAS, J. (2003). *Direito e democracia: entre a facticidade e validade*. 2ª ed. Tempo Brasileiro: Rio de Janeiro, 2003.
- HERBOSA MARTÍNEZ, I. (2018) *El Concurso y la conservación de la empresa. La experiencia práctica de la conservación de la empresa en el concurso*. Obra colectiva. Thomson Reuters –Aranzadi: Pamplona, 2018.
- HERRERA MOLINA, P.M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Prologo de K. Tipke. Marcial Pons: Madrid, 1998.
- HOBSBAWM, E. (2012). *A era do capital. 1848 – 1875*. Crítica: São Paulo, 2012.
- HUERGO LORA, A. (2000). *Resolución Extrajudicial de Conflictos en Derecho Administrativo. La transacción, el arbitraje y la reforma de los recursos administrativos*. Studia Albornotiana. Publicaciones del Real Colegio de España: Zaragoza, 2000.



JHERING, R.V. (2002). *A finalidade do Direito*. Traducción de Heder K. Hoffmann. Bookseller: Campinas, 2002.

JULIOS-CAMPUZANO, A. (2009). *La transición paradigmática de la Teoría Jurídica. El derecho ante la globalización*. Dykinson: Madrid, 2009.

KELSEN, H. (2007). *Jurisdição Constitucional*. 2ª ed. Martins Fontes: São Paulo, 2007.

_____. (1979). *Teoria pura do Direito*. Tradução de Joao Baptista Machado. 5ª ed. Armênio Amado: Coimbra, 1979.

_____. (1996). *O problema da Justiça*. Tradução de Joao Baptista Machado. 2ª ed. Martins Fontes: São Paulo, 1996.

_____. (2011). *Sobre la interpretación*. Revista Eunomia. Madrid, 2011.

LAPORTA, F.J. (2007). *El imperio de la ley. Una visión actual*. Trotta: Madrid, 2007.

LARENZ, K. (1997). *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997.

LASARTE ALVAREZ, J. (1993). *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia: Sevilla, 1993.

LAURE, M. (1960). *Tratado de Política Fiscal*. Editorial de Derecho Financiero: Madrid, 1960.

LEITE, G. S. (2008). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. 2. ed. Método: São Paulo, 2008.

LIFANTE VIDAL, I. (2002). *Dos conceptos de discrecionalidad jurídica*, en *Doxa*, No. 25: Madrid, 2002.

LÓPEZ PINA, A. (1987). *División de Poderes e Interpretación. Hacia una Teoría de la Praxis Constitucional*. Tecnos: Madrid, 1987.

LOZANO SERRANO, C. (1990). *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Cívitas: Madrid, 1990.

LUCHENA MOZO, G. M. (2012). *La Hacienda Pública en el procedimiento concursal. La aplicación del Test del acreedor privado por la comisión y el Tribunal de Justicia de la UE*. Ed. Atelier Libros Jurídicos: Barcelona, 2012.



- LUQUE CORTELLA, A. (2008). *La hacienda pública y el crédito tributario en los procesos concursales*. Marcial Pons: Madrid, 2008.
- MAGARINOS BLANCO, V. (1992). *La seguridad jurídica y el Estado de Derecho en España*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia: Sevilla, 1992.
- MANZANO SILVA, E. (2009). *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*. Aranzadi - Thomson Reuters: Pamplona, 2009.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2018). *La doctrina de los actos propios en el derecho tributario*. Aranzadi - Thomson Reuters: Pamplona, 2018.
- _____. (1996). *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Colex: Madrid, 1996.
- MARQUES, C. L. (2004). “Superação das Antinomias pelo Diálogo das Fontes: O Modelo Brasileiro de Coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002”. *Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe*, n. 07: Aracaju, 2004.
- MARTÍN QUERALT, J. (1996). “Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia”. *Tribuna Fiscal. Revista Tributaria y Financiera* núm. 66.: Valencia, 1996.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2004). *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons: Madrid, 2004.
- MARTINOLI, C. R. (2008). “Solución de controversias tributarias. Comparación de la experiencia en los países desarrollados”. En: *La revista del Instituto*, Argentina, AFIP, no. 4, 2008.
- MATA SIERRA, M. T. (2009). *El Principio de Igualdad Tributaria*. Aranzadi - Thomson Reuters: Pamplona, 2009.
- _____. (2005) “Las quitas del crédito tributario en el procedimiento tributario”. En: MARTÍN DÉGANO, I.; Menéndez García, G., y Vaquera García, A. (Coords.). *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Rafael Calvo Ortega*, t. I, Lex Nova: Valladolid, 2005.
- MEJÍAS GÓMEZ, J. F. (2009). *La mediación como forma de tutela judicial efectiva*. El Derecho Editores: Madrid, 2009.
- MIRANDA DE CARVALHO, R. (2009). *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias*. Quarter Latin: São Paulo, 2009.



- MORALES FERNÁNDEZ, G. (2014). *Los sistemas alternativos de resolución de conflictos: La mediación. Sistemas complementarios al proceso. Nuevo enfoque constitucional del Derecho a la tutela judicial efectiva*. Ed. Hispalex: Sevilla, 2014.
- MORENTE MEJÍAS, F. (2010) Coord., *La Mediación en tiempos de incertidumbre*. Dykinson: Madrid, 2010.
- MOSCHETTI, F. (1995). “Le possibilità di accordó tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordenamiento italiano”. *Il Fisco*. Núm. 22: Napoli, 1995.
- NABAIS, J.C. (2007). “A Face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. En: *Por uma liberdade com responsabilidade*. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2007.
- NAVARRO COÊLHO, S.C. (2007). *Curso de Direito Tributário*. 9. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2007.
- NAVARRO, M. G. (2012). “Discrecionalidad administrativa”. *Eunomia, Revista en Cultura de la Legalidad*, N°3, 200-206, 2012.
- NEUMARK, F. (1994). *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. 2ª edición española: Madrid, 1994.
- _____. (2002). “Algunas reflexiones sobre cuestiones de concepto y método en Derecho Financiero y Tributario”. I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología y la enseñanza del derecho financiero y tributario. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. N.º 11/02, 1 de febrero de 2002.
- NOZICK, R. (1975). *Anarchy, State and Utopia*. Blackwell: Oxford, 1975.
- ORTIZ DIAZ, J. (1957). *El precedente administrativo*. Revista de Administración Pública, núm., 24, 1957.
- PAIXAO, L. A. (2007). *A função política do Supremo Tribunal Federal*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo: São Paulo, 2007.
- PARADA, R. (2007). *Derecho administrativo I. Parte general*. Marcial Pons: Madrid, 2007.
- PARADA VÁZQUEZ, R. (2015). *Derecho Administrativo, Régimen Jurídico de la actividad administrativa*, 2, Open Ediciones, Madrid, 2015.



PAREJO ALFONSO, L. (1996). "El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo". En *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales / obra colectiva coordinada por Elorriaga Pisarik, G. Marcial Pons: Madrid, 1996.

_____. (1993). *Administrar y juzgar. Dos funciones constitucionales distintas y complementarias*. Técnicos: Madrid, 1993.

_____. (2003). *Derecho Administrativo*. Ariel: Barcelona, 2003.

_____. (2004). *Constitución y control de la actividad administrativa. Interés público como criterio de control de la actividad administrativa*. Cuadernos de Derecho Judicial. Consejo General del Poder Judicial: Madrid, 2004.

PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2005). *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 2005.

PERELMAN, C. (2000). *Logica Jurídica*. Martins Fontes: São Paulo, 2000.

_____. (2004). *Retóricas*. Martins Fontes: São Paulo, 2004.

PÉREZ LUÑO, A. E. (2011). *El desbordamiento de las Fuentes del Derecho*. La Ley (Wolters Kluwer): Navarra, 2011.

_____. (2014). *Teoría del Derecho. Una Concepción de la Experiencia Jurídica*. 9ª Edición. Tecnos: Sevilla, 2014.

_____. (1992). *La seguridad como función jurídica. Funciones y fines del Derecho, Estudios en honor del profesor Mariano Hurtado Bautista*, Universidad de Murcia: Murcia, 1992.

_____. (2005). *Trayectorias contemporáneas de la Filosofía y la Teoría del Derecho*. Palestra Editores: Lima, 2005.

PÉREZ ROYO, F. (1996). *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Cívitas: Madrid, 1996.

_____. (1979). *Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo Ordenamiento constitucional. Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1979.

PINHEIRO XAVIER, A. (1998). *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 1998.



- _____. (2001). *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. Dialética: São Paulo, 2001.
- PONCE SOLÉ, J. (2019). *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida*. Cuadernos Democracia y Derechos Humanos. Universidad de Alcalá: Alcalá de Henares (Madrid), 2019.
- PONTES SARAIVA FILHO, O. O.; BRANCO GUIMARÃES, V. Coords. (2008). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Obra Coletiva. Fórum: Belo Horizonte, 2008.
- PORTO, S. G. (2018). “Sobre a Common Law, Civil Law e o Precedente Judicial”. *Revista Eletrônica ABDPC*./abril de 2018.
- PRIETO SANCHIS, L. (1992). *Sobre principios y normas. Problemas del razonamiento jurídico*. Centro de Estudios Constitucionales: Madrid, 1992.
- _____. (1997). *Constitucionalismo y positivismo*. BEFDP – Biblioteca de ética, filosofía del derecho y Política: México, 1997.
- RADBRUCH, G. (1993). *Introducción a la filosofía del Derecho* Traducción española. Edit. Fondo de cultura Económica: México, 1993.
- RAMALLO MASSANET, J. (1996). “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”. En: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales / obra colectiva, coordinada por Elorriaga Pisarik. Madrid Pons, Madrid, 1996.
- REALE, M. (2003). *Teoria Tridimensional do Direito*. 5ª ed., Editora Saraiva: São Paulo, 2003.
- RECASENS SICHES, L. (1970). *Introducción al estudio del derecho*. Porrúa: México, 1970.
- REQUERO IBÁÑEZ, J.L. (2003). “Constitución y control de la actividad administrativa. Arbitrariedad y Discrecionalidad”. *Cuadernos de derecho judicial*, ISSN 1134-9670, Nº. 12, 2003.
- ROBERTO GRAU, E. (2003). *Interpretação/aplicação do Direito*. 2. Ed. Malheiros: São Paulo, 2003.
- _____. (2003). *O Direito posto e o Direito pressuposto*. 5. Ed. Malheiros: São Paulo, 2003.



- ROBLES MORCHÓN, G. (2007). *Pluralismo Jurídico y Relaciones Intersistemicas. Ensayo de Teoría Comunicacional del Derecho*. Ed. Aranzadi -Thomson: Navarra, 2007.
- _____. (2013). *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría Comunicacional del Derecho*. Volumen I. Aranzadi/Cívitas: Navarra, 2013.
- RODRIGUEZ BEREJO, A. B. (2005). “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n. 13: Madrid, 2005.
- ROJAS AMANDI, V. M. (2006). “El concepto de derecho de Ronald Dworkin”. *Revista de la Facultad de Derecho de México*. LVI, n. 246, México, D.F. 2006.
- ROMERO FLOR, L. M. (2017). “En busca de la naturaleza olvidada de las actas con acuerdo”. *Revista RCyT. CEF*, núm. 410. Castilla-La Mancha. Mayo de 2017.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. (2000). *La Transacción Tributaria*. Colección Nuevo Derecho, Primera Edición. Editorial Atelier: Barcelona, 2000.
- _____. (2003). "La resolución alternativa de conflictos tributarios". En: PONT I. Clemente (coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Marcial Pons: Madrid, 2003.
- ROZAS VALDES, J. A. (1994). “La deficiente eficacia del conflicto”. Cívitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, octubre/diciembre 1994.
- ROWLS, J. (2008). *Uma Teoria da Justiça*. Ed. Martins Fontes: São Paulo, 2008.
- _____. (2001). *O Direito dos Povos*. Ed. Martins Fontes: São Paulo, 2001.
- RUBIO CORREA, M. (2006). *El Estado Peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Fondo Editorial de la PUCP: Lima, 2006.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed. Universidad Complutense de Madrid: Madrid, 1993.
- SAINZ MORENO, F. (1976). *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Cívitas: Madrid, 1976.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (1994). *Derecho Administrativo. Parte General*. Tecnos: Madrid, 1994.
- SANDULLI, A. (1969). *Manuale di Diritto Amministrativo*. Editoriale: Napoli, 1969.



- SANTAMARIA PASTOR, J. A. (2009). *Principios de Derecho Administrativo General I*, 2ª ed. Iustel: Madrid, 2009.
- SANTI ROMANO, L. (1946). *Il ordinamento giuridico, IIa edizione curata e riveduta direttamente dall' Autori* (Trad. Esp. El ordenamiento jurídico, IEP, 1963): Firenze, 1946.
- SANTIAGO NIÑO, C. (1983). *Introducción al análisis del Derecho*. Ariel: Barcelona, 1983.
- SANTOS FLORES, I. (2018). Tesis Doctoral: *Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APAS)*. Dirección del Dr. Fernando Serrano Antón. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid, 2018.
- SANZ GOMÉZ, R.J. (2017). *Cumplimiento Cooperativo y Grandes empresas en España: un pacto de cristal*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 2017.
- SCHMIDT-ASSMANN, E. (2003). *La teoría general del Derecho administrativo como sistema*. Marcial Pons: Madrid, 2003.
- SENRA FARIA, M.G. (2016). “Interações entre o Novo CPC e a LEF: A Teoria do Diálogo das Fontes no Processo de Execução Fiscal”. En: *A LEF e o Novo CPC. Reflexões e Tendências: O que ficou e o que mudará*. Coordinadores: Fernanda Duarte e Gilson Bonfim. Lumen Juris: Brasília, 2016.
- SERRANO ANTÓN, F. (2010). *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*. Aranzadi –Thompson Reuters: Navarra, 2010.
- _____. (1996). *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDF: Madrid, 1996.
- SERRANO TRIANA, A. (1990). *Fundamentos del servicio público*. Universidad Complutense: Madrid, 1990.
- SOUZA CRUZ, A.R. (2013). FERREIRA DUARTE, B.A. *Além do positivismo*. Arraes: Belo Horizonte, 2013.
- STIPO, M. (2000). “L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico ed il problema della natura giuridica”. *Rassegna Tributaria*, núm. 6: Itália, 2000.
- STRECK, L.L. (2008). *Ciência Política e Teoria do Estado*. Livraria do Advogado: Rio de Janeiro, 2008.



- STRUCHINER, N. (2005). *Para falar de regras: o positivismo conceitual como cenário para uma investigação filosófica acerca dos casos difíceis do direito*. PUC-Rio, Departamento de Filosofia: Rio de Janeiro, 2005.
- TIPKE, K.; LANG, M. (2008). Derecho Tributario (Steuerrecht). Traducción de la 18 edición alemana de Luiz Doria Furquim, vol. I. Sergio Antonio Fabris: Porto Alegre, 2008.
- TORNOS, M. (1995). *El arbitraje en el Derecho Administrativo: posibilidad de esta figura jurídica*. Boletín del Tribunal Arbitral de Barcelona: Barcelona, 1995.
- TORRES, R L. (2005). *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Renovar: Rio de Janeiro, 2005.
- WALDRON, J. (2010). *A Essência da Oposição ao Judicial Review*. Tradução de Adauto Villela. Revisão da tradução: Eliana Valadares Santos. In: Legitimidade da Jurisdição Constitucional. Antônio Carlos Alpino Bigonha e Luiz Moreira (coords.). Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010.
- WEBER, M. (1982). *Ensaio de Sociologia*. Tradução de Waltensir Dutra. 5. ed. Guanabara Koogan: Rio de Janeiro, 1982.
- WITTGENSTEIN, L. (2002). *Investigações filosóficas*. 3ª Ed. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 2002.
- WOLKMER, A. C. (2006). *Pluralismo Jurídico*. MAD – Colección universitaria, textos jurídicos: Sevilla, 2006.
- VALDÉS MORA, C. A. (2009). *El Régimen Tributario Panameño, entre el positivismo y el paradigma discursivo del derecho: propuesta para implementar el arbitraje como medio alternativo de conflictos en materia tributaria*. Universal Books: Madrid, 2009.
- VALLEJO PÉREZ, G. (2019). *La mediación familiar en el sistema jurídico español. De su implementación Legislativa a sus retos futuros*. Reus Editorial: Madrid, 2019.
- VIVERO DE PORRAS, M. del C. (2017). *Los acuerdos extrajudiciales de pago en procesos de insolvencia. Procedimiento y tramitación*. Tirant lo Blanch: Valencia, 2017.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2004) “Las actas de la Inspección Tributaria: las actas con acuerdo. En: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre: Homenaje a Pedro Luis Ferrera*. IEF: Madrid, 2004.



ZANELLA DI PIETRO, M. S. (1991). *Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988*. Atlas: São Paulo, 1991.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1996). “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales” en *Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario*. Marcial Pons: Madrid, 1996.

_____. (1998). Prólogo al GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex: Madrid, 1998.

_____. (2003) “Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: Análisis desde el derecho comparado.”. En: AA. VV.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Marcial Pons: Madrid, 2003.

_____. (1980). *Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria: una nota*, Hacienda Pública Española, núm. 63, 1980.

ZIMMERMANN, D. (2007). “Alguns aspectos sobre a arbitragem nos contratos administrativos a luz dos princípios da eficiência e do acesso à Justiça: por uma nova concepção de interesse público”. *Revista de Arbitragem e Mediação*, n. 12: São Paulo, 2007.

INFORMES:

ESPANA. BARCELONA. GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso: INFORME “Propuesta para disminuir la litigiosidad fiscal en España a luz del derecho comparado.” *Realizado por Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya*. Marzo/2014.

ESPANA. BARCELONA. INFORME CAREC – Propuesta de medidas a curt termini orientadas a la reactivació econòmica, pág. 7, 2013.

ESPAÑA. MADRID. DÍEZ SASTRE, Silvia y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. Informe sobre la Justicia Administrativa 2017. Tributos, Contratos Públicos, Responsabilidad Patrimonial, Derechos Fundamentales y Personal de la Administración. Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa. Madrid: 2017. <http://www.cija-uam.org>

ESPAÑA. MADRID. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL. *Primer Documento de Trabajo sobre Medidas Organizativas y Procesales para el Plan de Choque en la Administración de la Justicia tras el Estado de Alarma*, 08 de abril de 2020: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/En-Portada/El-CGPJ-reune-un-centenar-de-medidas-en-un-documento-base-preparatorio-del-plan-de-choque-para-evitar>



[el-colapso-de-la-Justicia-tras-el-fin-del-estado-de-alarma](#) , pág. 307. Acceso el 10 de abril de 2020.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. INFORME. Cartilha sobre Reforma Tributária, 28 de fevereiro de 2008. Brasília-DF.

BRASIL. *II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça Mais Acessível, Ágil e Efetivo*.
<[http:// www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/PactoRepublicano.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/PactoRepublicano.pdf) >. Acceso em: 21 abr. 2015.

REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES:

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Primeira Turma. *Recurso Especial nº. 929.121/MT*. Relator: Ministro LUIZ FUX. Julgado em: 11 dez. 2007. DJ de 29 mai. 2008.

BRASIL. Acórdão Superior Tribunal de Justiça (STJ). *Recurso Especial nº. 21.743/RJ*. Relatora: Ministra ELIANA CALMON. Juzgado en: 26 out. 1999. DJ de 29 nov. 1999, p. 146.

BRASIL. Decisión del Superior Tribunal de Justicia brasileño (STJ). *Recurso Especial n. 1.272.827/PE*, de relatoría del ministro Mauro Campbell Marques y en el *Recurso Especial n. 1.184.765/PA*, de relatoría del ministro Luiz Fux.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA. (RESP. 895.878, DJ 08/08/2007).

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF (RE 117.787 DJ 23/04/1993).

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região, *Apelação Cível n. 348781/AL*, Des. Marcelo Navarro, j. 12.05.2005.

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 62/1987, de 20 de mayo (ECLI:ES:TC: 1987:62).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 4/1988, de 21 de enero (ECLI:ES:TC:1988:4).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 144/1988, de 12 de julio (ECLI:ES:TC: 1988:144).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 45/1989, de 20 de febrero (ECLI:ES:TC: 1989:45).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 60/1989, de 16 de marzo (ECLI:ES:TC:1989:60).



ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 162/1989, de 16 de octubre (ECLI:ES:TC:1989:162).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 150/1990, de 04 de octubre (ECLI:ES:TC:1990:150).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 217/1991, de 14 de noviembre (ECLI:ES:TC:1991:217).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 167/1994, 20 de enero (ECLI:ES:TC:1994:16).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 164/1995, de 13 de noviembre (ECLI:ES:TC:1995:164).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1995:185).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 209/1988, de 10 de noviembre (ECLI:ES:TC:1988:209).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 233/1999, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1999:233).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 194/2000, de 19 de julio. (ECLI:ES:TC:2000:194).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 96/2002, de 25 de abril (ECLI:ES:TC:2002:96).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 193/2004, de 04 de noviembre (ECLI:ES:TC:2004:193).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Constitucional n. 1/2018, de 07 de febrero (ECLI:ES:TC:2018:1).

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Supremo n. 3733, de 2 de julio de 2008 (RC 6256/2003), Roj: STS 3733/2008 - ECLI: ES:TS:2008:3733.

ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Supremo n. 7614, de 1 de diciembre de 2003 (RC 6383/1999) Roj: STS 7614/2003 - ECLI: ES:TS:2003:7614



ESPAÑA. Sentencia del Tribunal Supremo n. 381/2019, de 2 de julio. Roj: STS 2253/2019 (ECLI:ES:TS:2019:2253).

UNIÓN EUROPEA. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-342/96 España/Comisión – TUBACEX, resuelto en 29 de abril de 1999. (ECLI:EU:C:1999:210).

UNIÓN EUROPEA. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de junio de 1999. Déménagements-Manutention Transport SA (DMT). Asunto C-256/97 (ECLI:EU:C:1999:332).

UNIÓN EUROPEA. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 1 de julio de 2004, Salzgitter/Comisión. Asunto T-308/00 (ECLI:EU:T:2013:30).

UNIÓN EUROPEA. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión. Asunto C-88/03 (ECLI:EU:C:2006:511).

UNIÓN EUROPEA. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, Comisión/España. Asuntos C-485/03 a C-490/03 (ECLI:EU:C:2006:777).

UNIÓN EUROPEA. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007, Comisión/España, C-177/06 (ECLI:EU:C:2007:538).

UNIÓN EUROPEA. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, Unión General de Trabajadores de la Rioja. Asuntos C-428/06 a C-434/06 (ECLI:EU:C:2008:488).



ÍNDICE

Summary	9
Introducción	10
Capítulo 1. El incremento de la conflictividad y los nuevos paradigmas de la tributación	15
1.Desafíos de la tributación en el Estado Posmoderno	15
1.1. Crisis en la actividad administrativa tributaria.....	27
1.2. Crisis en la normatividad tributaria	30
1.3. Crisis en la función judicial	38
2. El pospositivismo jurídico como marco teórico de una Administración tributaria participativa	47
3. Justicia Fiscal y sus aspectos transdisciplinarios: un reencuentro posmoderno con el bien común aristotélico	87
4. Nuevo modelo de Administración tributaria basado en el diálogo horizontal entre Estado y contribuyente	117
5. Discrecionalidad administrativa versus margen de apreciación interpretativa de los conceptos jurídicos indeterminados: dos caminos hacia la transacción tributaria.....	131
Capítulo 2. La transacción tributaria como técnica complementaria de resolución de conflictos tributarios	142
1. Entre dos aguas: autocomposición de conflictos versus heterocomposición. ¿Cuál el mejor camino?	142
2. Concepto y naturaleza jurídica de la transacción tributaria	152
3.Diferencia entre transacción tributaria, mediación y arbitraje	172
4. Posibles efectos jurídicos de la transacción tributaria.....	178
Capítulo 3. La transacción tributaria y principios constitucionales justificantes	184
1. Transacción tributaria y el principio de legalidad	186
2. Transacción tributaria y el principio de igualdad.....	198
3. Transacción tributaria y el principio de indisponibilidad tributaria	219
4. La tutela judicial efectiva y los mecanismos de control de la transacción tributaria	226
Capítulo 4. Reflexiones sobre la transacción tributaria en España y Brasil.....	253



1. Panorama general de la transacción tributaria en otros países 253

2. La transacción tributaria en España 257

 2.1. Las actas con acuerdo..... 265

 2.2. Los acuerdos previos de valoración 274

 2.3. Transacción tributaria en el concurso de acreedores y situaciones excepcionales de crisis 278

 2.4. Transacción y los aplazamientos y fraccionamientos del crédito tributario 287

2.5. Espacios procedimentales de aproximación de los sujetos tributarios 290

3. Transacción tributaria en Brasil 299

Conclusiones..... 320

Anexos 334

Referencias Bibliográficas 366